

إقليم كردستان – العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة السليمانية

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية

في ظل معايير المحاسبة الدولية

دراسة إستطلاعية لآراء عينة من المحاسبين و المدققين في محافظة السليمانية

رسالة تقدمت بها

باخجه عبدالله محمد طالب

الى مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد في جامعة السليمانية
وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير علوم في المحاسبة

بإشراف

الدكتورة بصيرة مجيد نجم

قال الله تعالى

بسم الله الرحمن الرحيم

لا يكلف الله نفساً الا وسعها لها ما
كسبت وعليها ما اكتسبت ربنا
لا تؤاخذنا إن نسينا أو اخطأنا ربنا ولا
تحمل علينا إصراً كما حملته على
الذين من قبلنا ربنا ولا تحملنا ما
لا طاقة لنا به واعف عنا واغفر
لنا وارحمنا أنت مولانا فانصرنا على
القوم الكافرين .

صدق الله العظيم

(سورة البقرة، الآية 286)

⌘ الإهداء ⌘

إلى ... صاحب الفضل الأول والأخير

الهادي

إلى سواء السبيل ... الله عز وجل .

إلى ... اللذين رضا الله في رضاها .. و هما صرفا حياتهما لي .. والدتي
و والدي مودةً و إكراماً

إلى ... من سار معي على الدرب وتحمل الصعاب ... زوجي
إحتراماً و تقديراً

إلى ... ثمرة روعي ونبض قلبي ... ابنتي ثقتنا
حباً و حناناً

إلى ... من زرع دربي ثقة و دوماً شجعني ... عائلات [خالاتي و خالي
العزيز] .. اعترازاً

إلى ... من أنار لي طريق العلم د. بصيرة مجيد نجم
عرفاناً و وفاءً

...إليكم جميعاً أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع...

باخچه

❧ شكر وتقدير ❧

الحمد لله ، اللهم ربنا لك الحمد بما خلقتنا ورزقتنا ، والشكر لك شكر الحامدين على ما أعتتنا على تحمل الصعاب، وهديتنا وعلمتنا، وأنقذتنا وفرجت عنا، لك الحمد حتى ترضى ... وصلى الله على نبينا محمد وعلى آله وصحبه وسلم .

يسرني في البدء بأن أقدم الشكر الجزيل لأستاذتي الفاضلة م.د. بصيرة مجيد نجم التي أشرفت على هذه الرسالة بجهودها المبذولة وتوجيهاتها المستمرة وتشجيعها وإسداء النصح طوال إعداد الدراسة، فلها الأثر الكبير في إنجاز هذه الدراسة بصورتها النهائية، فجزاها الله عني خير جزاء وأمدها بالصحة والعافية ووفقها لما فيه خير الجميع وحفظها الله لطلبتها نبراساً يضيء طريقهم .

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة هذه الرسالة و ملاحظاتهم التي سيقدمونها والتي ستساهم حتماً في تعزيز الجانب العلمي للرسالة ، فجزاهم الله خير جزاء .

وأقدم وافر الشكر والامتنان إلى عميد كلية الإدارة والاقتصاد أ.م.الدكتور. نزار عبدالقادر علي .

وأتقدم بالشكر لمسئولة وحدة الدراسات العليا م.د.نرمين معروف، والست الفاضلة مقررة القسم الست شنة جبار لدعمها وتشجيعها طوال فترة الدراسة ، وكذلك جميع منتسبي قسم المحاسبة و وحدة الدراسات العليا .

و أتقدم بالشكر والاعتزاز إلى كل اساتذتي في قسم المحاسبة لاسيما "م.محمد غريب(رحمه الله) و أ.م.د.غازي عبدالعزيز و م.د.أياد شاكر و م.د.عثمان عبدالقادر و أ.م.د.كاوه محمد و م.م.دانا و م.م.رزكار ، و(م.م.عباس كل مراد و م.د.محمد محمود) في قسم الإحصاء، و م.م.بناز في قسم الإدارة، و م.م. دلير عبدالله في كلية اللغات".

و كذلك أتقدم بالشكر لجميع الأساتذة الخبراء الذين كان لإسهاماتهم العلمية الأثر العظيم في توجيه استمارة الاستبانة بالشكل الصحيح لاسيما " أ.م.د. محمد حويش " في جامعة دهوك.

و أتقدم بجزيل شكري لزوجي مدرس مساعد "شاهو طاهر" الذي كان له الأثر الكبير في استكمال التحليل الإحصائي للدراسة فضلاً عن مساعدته ودعمه العلمي لي وفقه الله وجزاه كل خير.

و أتقدم بالشكر إلى موظفي شعبة المكتبة في كلية الإدارة والاقتصاد جميعهم ، وأتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى زملائي في الدراسات العليا في قسم المحاسبة .

وأتوجه بجزيل الشكر للأخ يوسف حمه كريم و زوجته نيكا اللذين لم يقصرا في تقديم المساعدة التي احتجت إليها . وكذلك أتوجه بالشكر إلى منتسبي شركة أسيا سيل و شركة نوكان و مديرية توزيع نبط السليمانية كافة لاسيما (كاك شيركو ، و كاك كارزان ، و الأخ بريار) لمساعدتهم المخلصة ومحاولتهم الجادة لي .

وأخيرا أتقدم بأسمى عبارات الاعتذار إلى كل من لم تسعفني الذاكرة من ذكرهم وأسأل الله دوام الموفقية لهم جميعاً .

وعلى الله توكلت وإليه أنيب.....وذلك الحمد يارب كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك .

الباحثة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
-	الآية
أ	الإهداء
ب	شكر و تقدير
ت- ث	المستخلص
ج- ح	قائمة المحتويات
ح- ذ	قائمة الجداول
ر	قائمة الأشكال
ر	قائمة الملاحق
ز	قائمة المختصرات
2-1	المقدمة
	الفصل الأول : منهجية الدراسة و الدراسات السابقة
8-4	المبحث الأول : منهجية الدراسة
15-9	المبحث الثاني : دراسات سابقة
	الفصل الثاني : الإطار النظري للدراسة
32-17	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
63-33	المبحث الثاني : الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية
79-64	المبحث الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على جودة المعلومات المحاسبية
	الفصل الثالث : الجانب الميداني
85-81	المبحث الأول : وصف عينة الدراسة
115-86	المبحث الثاني : استخدام الاساليب الإحصائية لتحقيق الفرضيات
126-116	المبحث الثالث : الاختبارات الإحصائية
	الفصل الرابع : الاستنتاجات و التوصيات
129-128	المبحث الأول : الاستنتاجات
131-130	المبحث الثاني : التوصيات

139-133	المصادر
-	الملاحق
I-II	ثوختة
a-b	Abstract

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
6	تفاصيل توزيع استمارة الاستبانة على الوحدات الاقتصادية	1
7	معامل الفا كرونباخ و معامل الصدق للمتغيرات و محاور الدراسة	2
20-19	تعريف أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مجموعة من الباحثين	3
34	تعريف المعايير المحاسبة الدولية من وجهة نظر مجموعة من الكتاب و الباحثين	4
69	تصنيف الخصائص الرئيسة و الفرعية للمعلومات المحاسبية	5
77	أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل	7
79- 78	أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي	8
82	توزيع استمارة الاستبانة على الوحدات الاقتصادية	9
83	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	10
83	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	11
84	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في مجال العمل	12
84	الدورات التدريبية لأفراد عينة الدراسة و أنواعها	13
85	الدورات التدريبية لأفراد عينة في مجال آخر	14
88	معامل الفا كرونباخ و معامل الصدق لجميع الحالات	15

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
89	ترتيب فقرات المتغير الأول حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه	16
90	ترتيب فقرات المتغير الثاني حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه	17
91	ترتيب فقرات المتغير الثالث حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه	18
92	ترتيب فقرات المحور الأول حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	19
93	ترتيب فقرات المحور الثاني حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	20
94	ترتيب فقرات المحور الثالث حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	21
95	ترتيب فقرات المحور الرابع حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	22
96	ترتيب فقرات المحور الخامس حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	23
97	ترتيب فقرات المحور السادس حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	24
98	ترتيب فقرات المحور السابع حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	25
99	مصفوفة الارتباطات بين متغيرات الثلاثة	26
100	الارتباط المتعدد بين المتغيرات المدروسة	27
101	تحديد اتجاه حسب قيم الوسط الحسابي المرجح	28
102	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات العينة المدروسة	29
103	خلاصة معلومات لجميع بيانات (العينة المدروسة)	30
104	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات العينة المدروسة للمؤهل العلمي	31
104	خلاصة معلومات للمؤهل العلمي (الدبلوم)	32
105	تحليل الاتجاه لجميع بيانات العينة المدروسة للمؤهل العلمي (بكالوريوس)	33
105	خلاصة معلومات للمؤهل العلمي (بكالوريوس)	34
106	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الأول	35
106	خلاصة معلومات المحور الاول	36
107	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الثاني	37

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
107	خلاصة معلومات المحور الثاني	38
108	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الثالث	39
108	خلاصة معلومات المحور الثالث	40
109	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الرابع	41
109	خلاصة معلومات المحور الرابع	42
110	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الخامس	43
110	خلاصة معلومات المحور الرابع	44
111	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور السادس	45
111	خلاصة معلومات المحور السادس	46
112	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور السابع	47
112	خلاصة معلومات المحور السابع	48
113	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المتغير الأول	49
113	خلاصة معلومات المتغير الأول	50
114	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المتغير الثاني	51
114	خلاصة معلومات المتغير الثاني	52
115	الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المتغير الثالث	53
115	خلاصة معلومات المتغير الثالث	54
117	القيمة الأصلية و القيمة المتوقعة لمستوى التعليم و المنصب	55
117	اختبار مربع كاي لمستوى التعليم و المنصب	56
118	القيمة الأصلية و القيمة المتوقعة (سنوات الخدمة و المنصب)	57
118	اختبار مربع كاي لسنوات الخدمة و المنصب	58
119	القيمة الأصلية و القيمة المتوقعة (سنوات الخدمة و المؤهل العلمي)	59

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
119	اختبار مربع كاي (سنوات الخدمة و المؤهل العلمي)	60
120	اختباري التجانس و المقارنة بين المتوسطات تبعاً للمؤهل العلمي	61
121	اختباري التجانس و المقارنة بين المتوسطات تبعاً للمناصب	62
122	اختباري التجانس و المقارنة بين المتوسطات تبعاً لسنوات الخدمة	63
123	تحليل التباين للمتغيرات حسب مستوى التعليم	64
124	تحليل التباين للمتغيرات حسب لسنوات الخدمة	65
124	اختبار (LSD) Multiple Comparisons	66
125	تحليل التباين للمتغيرات حسب المنصب	67
126	اختبار (LSD) Multiple Comparisons	68

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	أنموذج الدراسة	1
39	البناء الهيكلي لأهداف التقارير المالية	2
60	ركائز عملية القياس المحاسبي	3
65	أهداف التصميم الخاصة بنظام تحويل البيانات	4
70	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	5

قائمة الملاحق

عنوان الملحق	رقم الملحق
استمارة الاستبانة	1
أسماء السادة المحكمين لاستمارة الاستبانة	2
أشكال	3

قائمة المختصرات

الرمز	الاسم الكامل باللغة الإنكليزية	الاسم الكامل باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
APB	Accounting Principle Board	مجلس مبادئ المحاسبة
ASC	Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية
ERISA	Employees Retirement Income Security Act"	قانون حماية مدخولات العاملين المتقاعدين
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FIFO	First in First Out	الوارد أولاً صادر أولاً
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRSs	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
LIFO	Last in First Out	الوارد آخرأً صادر أولاً
WA	Weighted Average	معدل الموزون

المقدمة :

لقد فرض عصر العولمة تغيرات كثيرة على شتى مجالات الحياة ، و يعد التقدم في تكنولوجيا المعلومات وعولمة الأسواق من أبرز التطورات العالمية المعاصرة التي حدثت خلال هذا العصر ، حيث ساهمت عملية العولمة في حدوث العديد من التأثيرات الإيجابية على مستوى الاقتصاد والمحاسبة بصورة عامة و على القوائم المالية بصورة خاصة ، حيث تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي تستخدم للإبلاغ عن المعلومات المالية للأطراف الداخلية والخارجية التي يتم إعدادها وتجميعها في الحسابات المالية - بصورة دورية منتظمة - ، فالقوائم تمثل صورة كاربونية للوحدة الاقتصادية يمكن من خلالها قراءة ما حدث خلال المدة الماضية ويمكن أن تتنبأ بما قد يحدث في المستقبل ، وتتبع قيمة المعلومات الواردة في القوائم المالية من فائدتها لأنها تمثل في الأساس نتائج وظيفة المحاسبة ، أي أن قيمتها تعتمد بصورة مباشرة على مدى قدرتها على إشباع احتياجات المستفيدين منها لاتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة ، وفرت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للمحاسبين في الوحدات الاقتصادية المرونة في استخدام مبادئها المقبولة قبولاً عاماً ، وتتمثل المرونة في المبادئ المحاسبية في تعدد طرق احتساب الاندثار وطرق تقييم المخزون، و عدة طرق لاحتساب مخصص الديون المشكوك فيها الخ... فيجد المحاسب مجالاً لاستغلال هذه المرونة في التحويل والتلاعب بالأرقام في القوائم المالية واختيار الطرق التي تحقق مصالح وأغراض معينة مستغلاً خبرته والمرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ، وبالتالي إظهار المعلومات المحاسبية لمصلحة جهة معينة دون أخرى ، لأنها لا تظهر نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة ومنصفة ، إذ سميت هذه الممارسات "المحاسبة الإبداعية" Creative Accounting ، وهذا يتنافى مع أخلاقيات مهنة المحاسبة إذ أن من المفترض أن تكون المحاسبة نظاماً يعكس واقع أنشطة الوحدة الاقتصادية وحيث إن الحقائق قائمة على علم الأخلاق فينبغي على المحاسبة أن تكون أيضاً قائمة على علم الأخلاق وبعيدة عن تضليل الحقائق و تعتبر المحاسبة الإبداعية أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الفجوات الموجودة في القواعد المحاسبية و اختيار أدوات القياس و الإفصاح عن تحويل القوائم المالية من ما يجب أن تكون عليه إلى ما يرغب القائمون على إعدادها أن تكون عليه ، و يتضح على أنها هي شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة و لكن ممارسة هذا التلاعب في المحاسبة تتم في ظل الطرائق و القواعد المحاسبية ، و المحاسبة الإبداعية تعمل على إظهار القوائم المالية وفقاً لما يرغب به القائمون على إعداد هذه القوائم .

أما صياغة المعايير المحاسبية فتهدف بشكل عام إلى تضييق مجالات الخلاف بين جميع الأطراف ذات المصلحة و ذوي العلاقة بالمعلومات المحاسبية لكي تكون هذه المعلومات التي تقدمها الى مستخدميها بالشكل الذي يساعدهم في التوصل إلى القرار السليم .

لذلك جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية و تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية ، و في ضوء ما سبق و بغية تحقيق أهداف الدراسة فقد قسمت الدراسة إلى أربعة فصول ، خصص الفصل الأول منهجية الدراسة و الدراسات السابقة عبر مبحثين ، و خصص الفصل الثاني لاستعراض الإطار النظري للدراسة من خلال ثلاثة مباحث ، تناول الأول الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية ، و المبحث الثاني يتناول الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية ، أما المبحث الثالث فتناول أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على جودة المعلومات المحاسبية ، اما الفصل الثالث فيخصص الجانب الميداني الذي يحتوي على ثلاثة مباحث ، المبحث الأول يتضمن وصف عينة الدراسة ، و المبحث الثاني تناول تحقيق الفرضيات الدراسة و تحليل نتائج الاستبانة ، و المبحث الثالث يتضمن الاختبارات الإحصائية ، و الفصل الأخير خصص لأهم الاستنتاجات و التوصيات ، و يتضمن مبحثين ، الأول يتناول الاستنتاجات أما الثاني فخصص للتوصيات .

المستخلص

تعد المحاسبة الإبداعية حدثاً من مواليد الثمانينات ، و بدأت عندما واجهت الوحدات الاقتصادية صعوبات في مدة الركوند التي حدثت في تلك المدة ، إذ كان هناك ضغوط على الوحدات الاقتصادية خلالها لتحقيق الأرباح. و المحاسبة الإبداعية تعد أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الفجوات الموجودة في القواعد المحاسبية و اختيار أدوات القياس و الإفصاح لتحويل القوائم المالية من ما يجب أن تكون عليه إلى ما يرغب القائمون على إعدادها أن تكون عليه ، و إن ممارسات المحاسبة الإبداعية الناتجة عن استغلال المحاسبين للمرونة في الاختيار من بين الطرق والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأحداث المالية التي تتم في الوحدات الاقتصادية ، الأمر الذي أدى إلى الكثير من الاجتهادات الشخصية والتقديرية التي أدت إلى عدم إظهار المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بشكل عادل ، ومن ثم تأثيرها في القرارات التي تستعمل المعلومات المحاسبية.

تهدف الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، و بيان الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تساعد في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، و إستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية .

من هنا كانت مشكلة الدراسة الحالية التي ركزت على الممارسات التي يقوم بها المحاسبون و بإيعاز من الإدارة و جعل الاستفادة من تلك القوائم استفادة محدودة لانتاسب مع أهميتها مما يجعل المعلومات المحاسبية تظهر لمصلحة طرف دون آخر، و هذه الممارسات سميت ممارسات المحاسبة الإبداعية Creative Accounting وما انعكست عليه هذه الممارسات من أثر في جودة المعلومات المحاسبية سيؤدي إلى ظهور نماذج إبلاغ مالي تتفق تماماً مع مصلحة المديرين دون المالكين، وبالتالي إظهار معلومات محاسبية لا تعبر بعدالة وصدق عن نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية لمدة زمنية معينة وبالتالي عدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات .

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها :

- * تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً أخلاقياً للمحاسبين و المدققين .
- * تعد المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي ، لما لها من مخالفات جسيمة ينتجها المحاسبون في مهنتهم ، و ذلك لتحقيق غايات و أهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات .
- * يرى أكبر عدد من أفراد عينة الدراسة بأن هناك أهمية لاستخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تظهر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية.

اختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات إستناداً إلى الاستنتاجات الواردة فيها، و أهمها:

* العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها و محاربتها بالوسائل الصحيحة .

* سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.

* ضرورة قيام جمعيات المدققين و المحاسبين بإقامة دورات متخصصة لأعضائها ، تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة و التدقيق ، و بيان كيف ستؤثر تلك الأساليب في حدوث الإنهيارات المالية للشركات العالمية .

* إصدار تشريعات تتضمن عقوبات لحالات التلاعب و التحريف في البيانات المالية و ما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية.

إقرار المشرف

أشهد أن إعداد الرسالة الموسومة (تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية – دراسة إستطلاعية لآراء عينة من المحاسبين و المدققين في محافظة السليمانية) قد جرى تحت إشرافي في قسم المحاسبة في كلية الإدارة و الاقتصاد / جامعة السليمانية ، و هي جزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير علوم في المحاسبة .

التوقيع :

الاسم : د. بصيرة مجيد نجم

التاريخ :

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على التوصيات المتوافرة أرشح هذه الرسالة للمناقشة .

التوقيع :

الاسم : د. نرمين معروف غفور

التاريخ :

أقرار لجنة المناقشة

نشهد بأننا أعضاء لجنة المناقشة، قد اطلعنا على رسالة الماجستير الموسومة (تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية – دراسة إستطلاعية لآراء عينة من المحاسبين و المدققين في محافظة السليمانية)، وقد ناقشنا الطالبة (**باخچه** عبدالله محمدطالب) في محتوياتها وفيما له علاقة بها، وهي جديرة بالقبول لنيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة بتقدير (جيد جداً).

التوقيع

التوقيع :

الأسم : أ. م. خليل إبراهيم رجب الحمداني

الأسم : أ. م. د. غازي عبدالعزيز البياتي

عضواً

رئيس اللجنة

2013 / /

2013 / /

التوقيع :

التوقيع :

الأسم : د. لقمان محمد سعيد

الأسم : د. بصيرة مجيد نجم

عضواً

المشرفة / عضواً

2013 / /

2013 / /

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة السليمانية على قرار لجنة المناقشة .

التوقيع :

الأسم : د. نزار عبدالقادر علي

عميد كلية الإدارة و الاقتصاد

2013 / /

إقرار المقوم اللغوي

أشهد أن الرسالة الموسومة (تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية – دراسة إستطلاعية لآراء عينة من المحاسبين و المدققين في محافظة السليمانية) التي قدمتها الطالبة (**باخچه** عبدالله محمدطالب) تمت مراجعتها من الناحية اللغوية ، و بهذا أصبحت الرسالة خالية من الأخطاء اللغوية و التعبيرية ، و هي صالحة للمناقشة .

م.م. دلير عبدالله أحمد

2013/ /

الفصل

الأول

منهجية الدراسة و الدراسات السابقة

المبحث الأول : منهجية الدراسة.
المبحث الثاني : الدراسات السابقة.

الفصل الأول : منهجية الدراسة و الدراسات السابقة

يضم الفصل الاول مبثتين، إذ يتناول المبحث الأول منهجية الدراسة و المبحث الثاني يتناول الدراسات السابقة

المبحث الأول : منهجية الدراسة :

❖ مشكلة الدراسة :

يرغب البعض في تحقيق أهداف محددة سواء من أعضاء مجلس الإدارة أو من ملاك الوحدات الاقتصادية أو من أصحاب المصالح ، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أو التلاعب بها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية ، وهو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) و ذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها ، و يمكن تحديد مشكلة الدراسة كالآتي :

1. تتمحور مشكلة الدراسة في وجود تأثير سلبي لأساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية و جعل الاستفادة من تلك القوائم استفادة محدودة لانتناسب مع أهميتها.

2. وجود بعض معايير المحاسبة الدولية التي تساهم في دعم ممارسات المحاسبة الإبداعية .

❖ أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية ، حيث تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الوحدات الاقتصادية باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط و الموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل على حساب الفئات الأخرى ، و نظراً لأهمية الجودة في المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية وضرورة توافرها ، تأتي أهمية توفير هذه المعلومات بالجودة المطلوبة وتمتعها بخصائص نوعية تجعلها ملائمة لغرض اتخاذ القرارات بالشكل الذي يجعل هذه المعلومات خالية من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. وكذلك تكمن أهمية هذه الدراسة أيضاً في الربط بين دور معايير المحاسبة الدولية في تكامل الإجراءات التي تؤدي إلى الحد من اتساع ممارسة المحاسبة الإبداعية ، إن الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية سوف يزيد من شفافية و موثوقية البيانات المالية "أي من خلال وضع إجراءات التي تؤدي بدورها إلزام المحاسبين بالتقيد بالمبادئ و السياسات المحاسبية في ظل المعايير

المحاسبة الدولية الذي يكفل للوصول إلى معلومات محاسبية تعكس الوضع الحقيقي للوحدة الاقتصادية و بدون تلاعب".

❖ أهداف الدراسة :

هدف الدراسة إلى تحقيق عدد من الأهداف الفرعية المتكاملة التي تخدم الهدف النهائي للدراسة و هو "مدى تأثير إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية " وتتحدد هذه الأهداف في الآتي :

1. تعريف بالمحاسبة الإبداعية و تشخيص ممارساتها .
2. بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها في موثوقية القياس المحاسبي و المعلومات المالية المقدمة .
3. التعريف بأخلاقيات المهنة إزاء ممارسات المحاسبة الإبداعية في صدق و عدالة القوائم المالية من خلال توضيح مضامين بعض القوانين و المعايير المحاسبية و قواعد السلوك المهني و الأخلاقي فيما يخص استخدام إجراءات و ممارسات المحاسبة الإبداعية و ما ترتب عليه من إصدار تلك القوانين و المعايير و القواعد .
4. بيان أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة و أثرها في موثوقية البيانات المحاسبية .
5. بيان الفجوات الموجودة في بعض معايير المحاسبة الدولية التي تساهم في دعم ممارسات المحاسبة الإبداعية .
6. بيان أساليب و إجراءات التي تؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية المحاسبية لتحقيق أو لتحسين جودة المعلومات المحاسبية .

❖ فرضيات الدراسة :

تستند الدراسة إلى فرضيتين رئيسيتين :

1. وجود علاقة إرتباط بين أساليب المحاسبة الإبداعية و معايير المحاسبة الدولية و جودة المعلومات المحاسبية : و تنفرع منها ثلاث فرضيات :
 - أ. إرتباط أساليب المحاسبة الإبداعية مع معايير المحاسبة الدولية .
 - ب. إرتباط أساليب المحاسبة الإبداعية مع جودة المعلومات المحاسبية .
 - ج. إرتباط معايير المحاسبة الدولية و أساليب المحاسبة الإبداعية و جودة المعلومات المحاسبية معاً .
2. هناك تأثير للأساليب المحاسبة الإبداعية و معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية : و تنفرع منها ثلاث فرضيات :
 - أ. تأثير الأساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية .

- ب. تأثير معايير المحاسبة الدولية على تخفيض إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .
ج. تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية و معايير المحاسبة الدولية و جودة المعلومات المحاسبية معاً.

منهج الدراسة:-

الجانب النظري:- اعتمدت الباحثة في الجانب النظري على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بما هو متاح من مصادر عربية وأجنبية من الكتب والرسائل الجامعية والدوريات التي لها علاقة بموضوع الدراسة.
الجانب الميداني:- اعتمدت الباحثة في الجانب الميداني على المنهج التحليلي في تحليل نتائج استمارة الاستبانة التي أعدتها الباحثة لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة ، والتي عرضت على مجموعة من الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية بمحافظة السليمانية.

المجتمع و عينة الدراسة:-

يتكون مجتمع الدراسة من محاسبين و المدققين في شركات الإتصالات (الأهلية) و الوحدات الاقتصادية الأهلية و الحكومية في محافظة السليمانية ، و تم توزيع (115) استمارة استبانة على أفراد عينة الدراسة ، وتمكنت الباحثة من استرداد (107) استمارات ، أي ما يعادل (93%) من مجموع الاستمارات الموزعة ، و أهمل قسم من تلك الاستمارات بسبب عدم اكتمال الإجابات عليها ، و هي (7) إستمارات .

الجدول رقم (1) : تفاصيل توزيع استمارة الاستبانة على الوحدات الاقتصادية

ت	الوحدات الاقتصادية	الإستمارات الموزعة	المستلم	المستبعد	المتبقي	النسبة %
1-	أسيا سيل للاتصالات	50	47	2	45	45 %
9-	بنك الدجلة و الفرات الأهلي	7	7	2	5	5 %
5-	شركة التأمين الأهلية في كردستان	7	6	-	6	6 %
6-	شركة ناليا الأهلية	5	5	-	5	5 %
4-	شركة نوكان	15	15	1	14	14 %
2-	كوردتيل للاتصالات	8	7	1	6	6 %
3-	كورك تليكوم للاتصالات	3	3	-	3	3 %
7-	المديرية العامة للرعاية و التنمية	10	9	-	9	9 %
8-	مديرية توزيع نفط السليمانية	10	8	1	7	7 %
	المجموع	115	107	7	100	100 %

و تم استخدام استمارة الاستبيان لجمع البيانات وتحليلها إحصائياً بالاعتماد على الأساليب الإحصائية منها معامل الارتباط و الوسط الحسابي و الأهمية النسبية وكذلك تحليل الاتجاه والانحراف المعياري و الاختبارات

منهجية الدراسة

الإحصائية منها (استقلالية المجامع (اختبار مربع كاي) و اختبار الفرق بين المتوسطات (اختبار t) و اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA)، و ذلك لغرض بيان تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية و بيان دور المعايير المحاسبة الدولية في تخفيض أساليب المحاسبة الإبداعية .
و بهذا الجدول ثبت أن الاستبانة صالحة كأداة للدراسة :

الجدول رقم (2) : معام الفاكرونباخ و معامل الصدق للمتغيرات و محاور الدراسة

الرقم	1- المتغيرات	عدد الفقرات	معامل الصدق	معامل الفا للثبات	النتيجة
1	المحاسبة الإبداعية	34	0.92	0.846	مقبول
2	المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية	10	0.87	0.751	مقبول
3	أثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية	6	0.89	0.791	مقبول
4	جميع أسئلة الاستمارة	49	0.95	0.896	مقبول
المحاور	2- المحاور	عدد الفقرات	معامل الصدق	معامل الفا للثبات	النتيجة
المحور 1	طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية	10	0.84	0.706	مقبول
المحور 2	أسباب اللجوء للمحاسبة الإبداعية	6	0.76	0.579	مقبول
المحور 3	أساليب المحاسبة الإبداعية	8	0.90	0.817	مقبول
المحور 4	وسائل تجنب المحاسبة الإبداعية	9	0.90	0.809	مقبول
المحور 5	أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية	7	0.90	0.809	مقبول
المحور 6	أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في دعم ممارسات المحاسبة الإبداعية	3	0.69	0.52	مقبول
المحور 7	أثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية	6	0.89	0.791	مقبول
المجموع	جميع المحاور	49	0.95	0.896	مقبول

صعوبات الدراسة :

تتمثل صعوبات الدراسة بالنقاط الآتية :

1. صعوبة الحصول على المصادر و الدوريات و المجلات العربية و الأجنبية التي تناولت موضوع الدراسة "المحاسبة الإبداعية" .
2. صعوبة التواصل مع الوحدات الاقتصادية في الجانب الميداني بالنسبة لوحدات "الاتصالات" عينة الدراسة بخصوص توزيع الاستبانة بسبب قلة عدد المحاسبين و المدققين فيها ، لذا اضطرت الباحثة إلى توزيع الاستمارات للوحدات الاقتصادية الأهلية (شركة نوكان ، شركة التأمين في كردستان ، شركة ناليا ، بنك دجلة و الفرات الأهلي)، و الوحدات الاقتصادية الحكومية (المديرية العامة للرعاية و التنمية، مديرية توزيع نفط السليمانية) .
3. تفاوت خبرات و مؤهلات و صعوبة فهم اللغة العربية بالنسبة لبعض فئات عينة الدراسة .

أنموذج الدراسة :

في ضوء الإطارين النظري و الميداني ، تم صياغة أنموذج الدراسة الذي بدأ ببيان المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية ، ثم بيان مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على المعلومات المحاسبية و تحليل تلك المعلومات المقدمة من قبل المحاسبين إلى مستخدميها ، و كذلك وضع الإجراءات التي من شأنها أن تخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية لرفع جودة المعلومات ، كما موضح في الشكل رقم (1) :

المبحث الثاني : الدراسات السابقة :

هناك مجموعة من الدراسات العربية و الاجنبية حسب علم الباحثة اهتمت بموضوع المحاسبة الإبداعية لاسيما في بدايات القرن الحالي كونه من الموضوعات الحديثة ، ستورد الباحثة تفاصيلها فيما يلي :-

أ. الدراسات العربية :

أولاً: دراسة (بطو، 2006) بعنوان " أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة" ، وهي أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة " جامعة البصرة".

حاول الباحث في دراسته استخدام أسلوب فني للجانب الأخلاقي عبر استعراض الممارسات التي يحاول المسؤولون عن تنظيم الحسابات واعداد القوائم المالية استخدامها بقصد تحديد دخل المكلف- الوحدة الاقتصادية-الخاضع للضريبة والمتمثل بالمحاسبة الإبداعية التوصل إلى مدى أخلاقية تلك الممارسات في ظل القواعد والقيم الأخلاقية المستمدة من الشريعة، و البيئة الاجتماعية، و البيئة المهنية.

وقد توصل الباحث إلى استنتاجات منها ... إن المحاسبة الإبداعية يُمكن أن تمارس من قبل المسؤولين عن تنظيم حسابات الوحدات الاقتصادية (المكلفين) فضلاً عن الأطراف الأخرى المسؤولة عن تدقيق الحسابات ورقابتها لتشكل عبر ممارساتها ونتائجها الجانب الآخر السلبي للإبداع في المجال المحاسبي وانعكاسه في عملية التحاسب والفحص الضريبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ليعد خرقاً أخلاقياً في تحقيق العدالة بمفهومها الواسع والمحدد.

أدت نتائج الدراسة إلى أن اجراءات المحاسبة الإبداعية تتوافق مع مسببات الفجوة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة إذ إن المحاسبة الإبداعية أداة من أدوات الفجوة الضريبية التي تعد بمسبباتها تخلصاً من العبء الضريبي.

يؤدي التمسك الأخلاقي إزاء المحاسبة الإبداعية إلى :-

* التوافق وعدم التعارض مع المعايير المحاسبية.

* الموضوعية في تحديد دخل الوحدات الاقتصادية الخاضع للضريبة.

ثانياً : دراسة (الراوي ، 2007) بعنوان " دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي " " جامعة الموصل " .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق إبداع المحاسبي ، و دراسة ماهية الالتزامات الأخلاقية و أثرها في مهنة المحاسبة ، و التعرف على طبيعة الإبداع المحاسبي و ماهيته من حيث " المفهوم و الأهمية ، و الخصائص ، و المراحل ، و الطرق و المجالات و عوامل التحقيق و التنمية " .

و قد توصلت الباحثة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها ... تتمثل الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة مجموعة المبادئ والقواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها بين أعضاء المهنة التي تحددتها المنظمات المهنية المختصة، وتسنلزم من الممارس لمهنة المحاسبة سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام به لضمان مستوى أداء مرتفع وبما يرفع من كرامة المهنة وشرفها ، لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها... و إن مسؤولية ممارسي مهنة المحاسبة لا تقتصر على تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وإنما تشمل بصورة كبيرة المصلحة العامة، أي أن للمحاسبين والمدققين دوراً مهماً في المجتمع، فالمستثمرون والدائنون وأصحاب العمل والحكومة والجمهور يعتمدون على هؤلاء الممارسين وعلى التقارير المالية الفعالة ، والمشهورة في أعمال الضرائب، وتوجهات المحاسبين و سلوكهم عند تقديم خدمات كهذه لها اثر على سلامة الاقتصاد في مجتمعهم وبلدهم.

و من أهم التوصيات إدخال موضوع الالتزامات الأخلاقية المحاسبية كمادة مستقلة ضمن مفردات المناهج الدراسية لقسم المحاسبة في الجامعات العراقية، وإعداد برامج محاسبية تحتوي على حالات عملية لمناقشة المشكلات التي تنشأ عند عدم الالتزام بالأخلاقيات المحاسبية. لأن البرامج المحاسبية سوف تساعد الطلبة على تطوير مهاراتهم المهنية في حل المشكلات.

ثالثاً: دراسة (العبيدي ، 2008) بعنوان " دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية و تحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة " " جامعة بغداد " .

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في الممارسات التي يقوم بها المحاسب في الوحدات الاقتصادية عينة الدراسة ، في ظل نظرية الوكالة المتمثلة بأساليب المحاسبة الإبداعية لجعل المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية تظهر نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية لمصلحة طرف (الوكيل) المتمثل بالإدارة و الوصول إلى الأساليب والإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل نظرية الوكالة لتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة في ظل التحكم المؤسسي في الوحدات الاقتصادية عينة الدراسة.

و قد توصلت الباحثة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها يواجه متخذو القرارات الإدارية من أصحاب المصالح ومنهم المساهمين الحاليين و المرتقبين ضغوطاً وتحديات متزايدة ومواقف يصعب السيطرة عليها، و تتمثل في سيطرة الإدارة على كافة الأمور المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية، التي لا يمكن حلها إلا بوجود نظام للتحكم المؤسسي.

من أهم التوصيات ضرورة سد الثغرات الموجودة في النظم المحاسبية المتبعة والقوانين التي تحكم أداء الوحدات الاقتصادية عينة الدراسة ، مثل (النظام المحاسبي الموحد، وقانون الشركات، وقانون الاستثمار والتعليمات النافذة) وذلك بتضمينها تعديلات من شأنها أن تزيد من كفاءة أداء الوحدات الاقتصادية ، مثل وضع نصوص وتشريعات تحمي حقوق أصحاب المصالح ومعاملتهم معاملة متساوية ، وتعزيز تفعيل تطبيق القواعد الأخلاقية لعمل المحاسبين والمدققين في الوحدات الاقتصادية ، و هذا يؤدي إلى الحد من الاجتهادات والتقديرية الشخصية، وبالتالي تعزيز جودة المعلومات المحاسبية المقدمة إلى الأطراف التي تتعامل مع الوحدات الاقتصادية.

رابعاً: دراسة (الكيلاني ، 2008) بعنوان "تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية و دور مراقب الحسابات في الحد منها: دراسة تطبيقية في عدد من شركات القطاع المختلط في بغداد"

هدفت الدراسة الى تطبيق الفكر المحاسبي العراقي و توعية مستخدمي القوائم المالية لتشخيص وتحديد تلك الاجراءات والممارسات واثارها على مصداقية وعدالة القوائم المالية من جانب آخر ، و إبراز دور مراقب الحسابات في كشف وتشخيص ممارسات وإجراءات إدارات الوحدات الاقتصادية ومحاسبيها تحت مسمى المحاسبة الإبداعية وإجراءاته الرقابية والتدقيقية تجاه تلك الإجراءات والممارسات.

و قد توصلت الباحثة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها ... يحتاج مراقبو الحسابات إلى أن يكونوا متمكنين من مهنتهم من أجل تصميم برنامج تدقيق فعال للكشف عن ممارسات وإجراءات المحاسبة الإبداعية المتبعة للتحقق من الأرقام المعلنة في القوائم المالية لحمايته من مخاطر التدقيق من ناحية وحماية مستخدمي القوائم المالية من ناحية اخرى، و قد قدم البحث مجموعة من التوصيات أهمها ... تحسين شفافية القوائم المالية، تحسين السهو في عملية الإقرارات المالية من خلال الإفصاح العادل والكافي بغية توفير الثقة فيها ، و الوصف الأوضح والأدق للسياسة المحاسبية سيكون خطوة إيجابية نحو التفهم الأحسن .

خامساً: دراسة (الحلبي ، 2009) بعنوان " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية " " جامعة الشرق الأوسط"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة و آثارها على موثوقية البيانات المالية و بيان دوافع الإدارة من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الوحدات الاقتصادية في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة ، و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها ... أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزامات بالقواعد المحاسبية و بدائل القياس و تطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله مُعدُّ هذه البيانات ، و تؤثر أساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية أيضاً على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، و تمارس مجالس إدارات الوحدات الاقتصادية المساهمة العامة الأردنية أساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات لكن بالمقابل يقوم مدققو الحسابات بالإجراءات و الاختبارات اللازمة للحد من هذه الممارسات ، و قد قدم البحث مجموعة من التوصيات أهمها ... ضرورة أن يولي المدققون الخارجيون عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية المساهمة العامة الأهتمام الكافي بجميع عناصر و مكونات القوائم المالية ، للتعرف على كافة ممارسات و أساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها .

سادساً: دراسة (الأغا ، 2011) بعنوان " دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية – دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية " " جامعة الأزهر".

هدفت الدراسة إلى دور حوكمة الشركات في زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح المختلفة في البيانات و القوائم المالية الصادرة عن شركاتهم ، و التعرف على مفهوم و أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة و أثرها على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية و التعرف على مبدأ الإفصاح و الشفافية في حوكمة الوحدات الاقتصادية و آليات تحقيقه و دوره في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية. و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها ... هناك اهتمام واضح و كبير في دول العالم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، و تلعب حوكمة الوحدات الاقتصادية دوراً مهماً و محورياً في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.

ب : الدراسات الأجنبية :

أولاً : دراسة Amat et al. , 1999 بعنوان " *The Ethics of Creative*

"Accounting

أخلاقيات المحاسبة الإبداعية

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في اسبانيا إلى استعراض مفهوم المحاسبة الإبداعية ، إضافة إلى استعراض الجوانب الأخلاقية ذات العلاقة بممارسات المحاسبة الإبداعية .

و توصلت الدراسة بالإضافة إلى استعراضها لهذا المفهوم إلى أن هناك العديد من العوامل التي تدفع المديرين لممارسة الأساليب المختلفة للمحاسبة الإبداعية ، و فضلاً عن أن المبادئ و المعايير المحاسبية الدولية لا تمنع بشكل مباشر استخدام أي أسلوب من هذه الأساليب ، إلا أن البيانات المالية و المحاسبية يجب أن يتم الإفصاح عنها بشكل واضح و صريح ، و بالتالي فإن ممارسة هذه الأساليب تشكل تحدياً أخلاقياً للقائمين على تطوير مهنة المحاسبة و ممارستها .

ثالثاً : دراسة Rabin 2005 بعنوان *Determinates of auditors attitudes*

towards creative accounting. محددات أو وجهة نظر المدققين نحو المحاسبة الإبداعية.

تهدف هذه الدراسة إلى التحدي فيما إذا كانت وجهة نظر المدققين تجاه المحاسبة الإبداعية تتفق مع حكمهم الأخلاقي، وتقييمهم لنوعية الإقرارات المالية ومع ادراكهم العوامل التي تؤثر على معدي القوائم المالية لأستعمال تقنيات المحاسبة الإبداعية وكذلك حكمهم الأخلاقي وتكشف نتائج هذه الدراسة علاقة مهمة بين تقييم المدققين ومعدلية (وليس الحكم الاخلاقي) المعلومات المقررة ووجهة نظرهم في المحاسبة الإبداعية.

وتم الحصول على إدراك شعور المدققين العوامل التي تؤثر على المدققين الذين يستعملون المحاسبة الإبداعية في جنوب أفريقيا ، فحصت هذه الدراسة العلاقة بين الحكم الأخلاقي وتقييم نوعية الإقرار المالي ووجهة نظر المدققين تجاه المحاسبة الإبداعية ووجدت إن الحكم الأخلاقي لا يؤثر على وجهات النظر تجاه المحاسبة الإبداعية لكن تقييم نوعية المعلومات يفسر بعض وجهات نظر المدققين ، فضلاً عن ذلك وجد أن تفهم المعلومات لم تكن أهميته كأهمية التوافق والاعتماد لضمان نوعية المعلومات ، إن الباحثة تخالف الدراسة في عدم تأثير الحكم الأخلاقي على وجهات النظر تجاه المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً : دراسة 2006 *Sen, and Inanga* بعنوان *“Creative accounting in Bangladesh and Global perspective”*

المحاسبة الإبداعية من منظور بنغلادشي والمنظور العالمي.

إن هذه الدراسة هي نتيجة لدراسة المحاسبة الإبداعية في منظور العالم وبنغلادش ، التصور العالمي الذي تضمنته الدراسة لشرح مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية ، قد تكون المحاسبة نعمة أو نقمة أنها نعمة عندما تجود بأمر جديدة تحسن النظام المالي ، و في العالم الحقيقي يبدو أن ممارسة المحاسبة الإبداعية في معظم الحالات نقمة بدلاً من أن تكون نعمة ولذلك فهي غير مرغوبة ، إن الهدف الرئيسي من الممارسة هو جذب المستثمرين أو الحصول على مكافآت غير مستحقة مبنية على المحاسبة بإظهار حالة الأمور المالية في شركة ما بطريقة مبالغ فيها وأحياناً مضللة أو خداعة ، لقد تزايد استعمال المحاسبة الإبداعية في السنوات الأخيرة ليس في بنغلادش فقط بل في عدد من البلدان النامية ، ومن الواضح أن "تزيين الواجهة" للقوائم المالية للوحدة الاقتصادية في بعض البلدان قد خرق إلى حد كبير المعايير الأخلاقية ، إن هذه الدراسة تؤكد الحاجة إلى منع وليس (إيقاف) الممارسة في مشاريع الوحدات الاقتصادية أينما وجدت ، وتوصي الدراسة بإدخال المحاسبة القانونية (القضائية) والاعتراف بها عالمياً ، وعلى الكيانات المحاسبية ومحاكم القضاء والحكومات إيجاد الإجراءات الصادقة لإيقاف الممارسة ، إن الإقرارات المالية المزيفة التي تسمح الحقائق وتزييف القوائم المالية للشركة يجب اعتبارها خطيرة ويعاقب عليها قانونياً.

على المحاسبين الالتزام بالمعايير الأخلاقية العالية والالتزام بالنزاهة في جميع نشاطاتهم المهنية. إن الحاجة لضمان استقرار مهنة المحاسبة على مبادئ أخلاقية تكون جديرة بالثقة الوطنية والعالمية بالتوقف عن أي ممارسة شريرة للمحاسبة الإبداعية والتقارير المالية المضللة.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة :-

قدمت هذه الدراسة مجموعة من الأساليب والإجراءات المقترحة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تضارب لرفع جودة المعلومات المحاسبية، و التي لم تشر إليها أي من الدراسات السابقة و بيان أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض من إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية .
والدراسة بالشكل الآتي:-

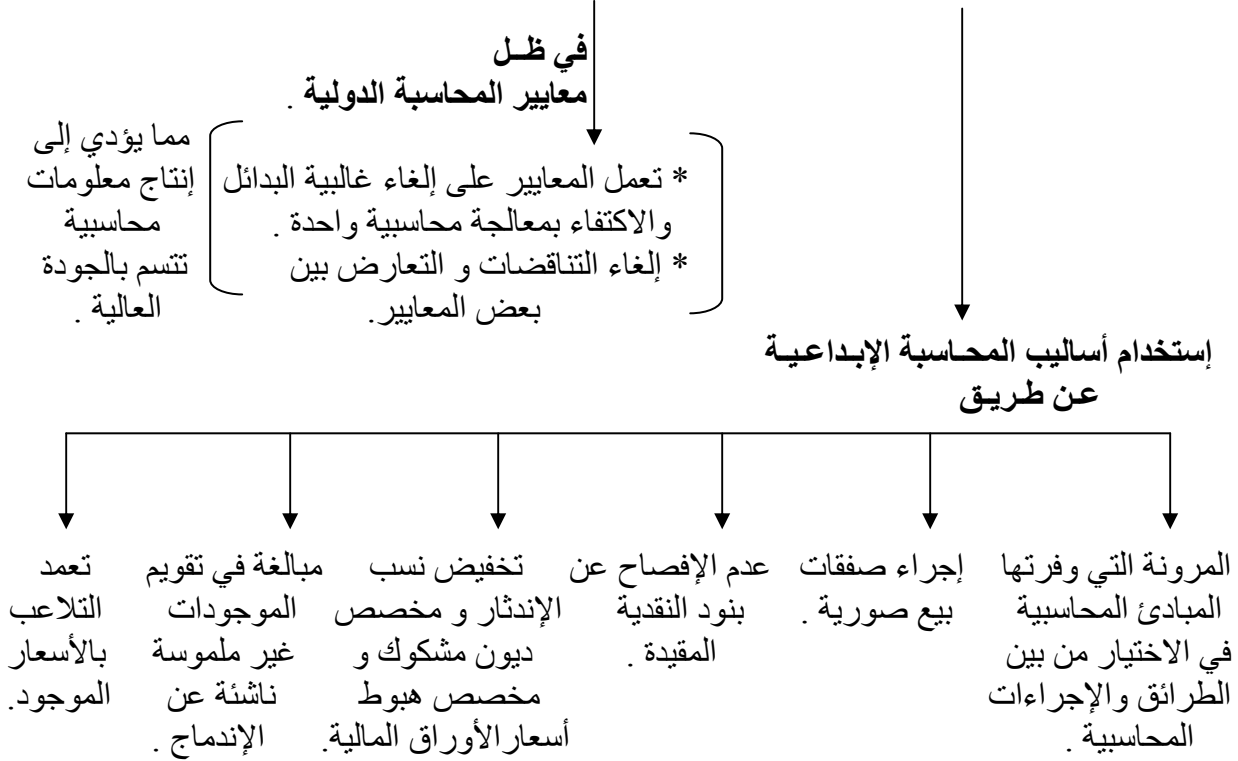
1. قدمت الدراسة الحالية عرضاً موسعاً لمفهوم المحاسبة الإبداعية ، من حيث ربطها بالعديد من المتغيرات التي تواجه المهنة وهي ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين أطراف ذات المصلحة و هما "جودة المعلومات المحاسبية ، والإبلاغ المالي ، و أيضاً إشارة إلى هذه الظاهرة في ظل المعايير المحاسبية الدولية" ... وهذا لم تقدمه أي دراسة من الدراسات المذكورة.

2. ركزت الدراسة الحالية على موضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية وكيف يستخدم المحاسب معرفته وخبراته العملية في استغلال المرونة التي وفرتها المعايير المحاسبية في الاختيار بين الطرائق والمعالجات المحاسبية لمعالجة بند من بنود قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي التي اعتبرت السبب الرئيسة والمباشرة لعدم ملاءمة المعلومات المحاسبية.

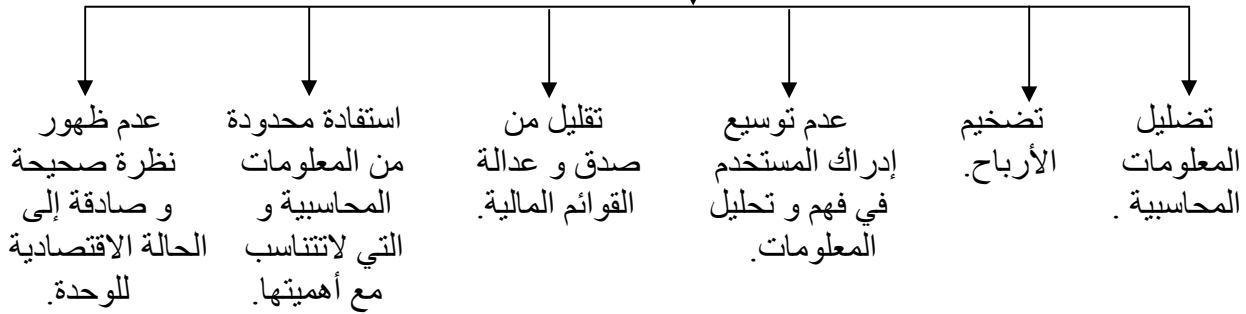
3. تهدف الدراسة للوصول إلى مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للحد من هذه الظاهرة لرفع جودة المعلومات المحاسبية .

4. ربطت الدراسة الحالية بمشكلة ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و التي تؤثر على تضليل القوائم المالية واثرت ذلك في المعلومات المحاسبية .

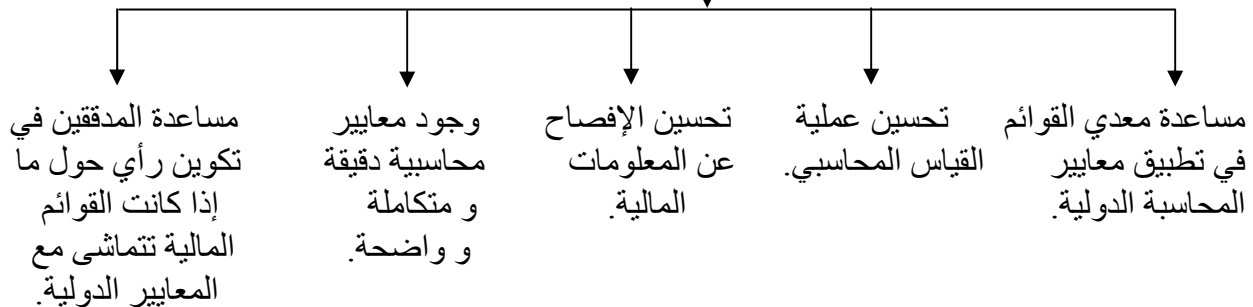
أساليب المحاسبة الإبداعية



تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية من خلال



وضع الإجراءات للحد أو تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية



المصدر : من إعداد الباحثة

الفصل

الثاني

الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني : الإبداع المحاسبي من خلال معايير
المحاسبة الدولية.

المبحث الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على
جودة المعلومات المحاسبية.

الفصل الثاني : الإطار النظري للدراسة

يضم الفصل الثاني ثلاثة مباحث إذ يتناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من حيث نشأة و مفهوم و أساليب إستخدام محاسبة الإبداعية و أيضاً دوافع استخدامها من قبل الوحدات الإقتصادية و المنظور الأخلاقي للمحاسبة تجاه هذه الممارسات ، بينما تناول المبحث الثاني مفهوم المعايير المحاسبية الدولية و أهميتها و الخصائص الواجب توافرها ، و تم شرح الفجوات الموجودة في المعايير التي تقع فيها المحاسبة الإبداعية و تم التطرق إلى دور مجلس معايير محاسبة الدولية في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية ، أما المبحث الثالث فيتناول بيان مفهوم المعلومات المحاسبية و خصائصها و كذلك تم شرح تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية .

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية :

تتناول الدراسة في هذا المبحث العمليات و أساليب التلاعب في الحسابات المالية من خلال استخدام المحاسبة الإبداعية ، و تمت شرح العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية و دوافع استخدام هذا المفهوم ، كذلك تم شرح طرق و أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في بنود القوائم المالية ، و في نهاية المبحث تطرقت الدراسة إلى المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية .

أولاً : نشأة المحاسبة الإبداعية .

ثانياً : مفهوم و تعريف المحاسبة الإبداعية .

ثالثاً : عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية .

رابعاً : مجالات استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .

خامساً : دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .

سادساً : أساليب مستخدمة في المحاسبة الإبداعية .

سابعاً : قواعد و أخلاقيات مهنة المحاسبة .

أولاً : نشأة المحاسبة الإبداعية :

في القرن الثامن عشر أخذ العديد من الوحدات الاقتصادية تندمج مع بعضها ، لتكوين الوحدات الاقتصادية كبيرة وضخمة ، وهذا أدى إلى ضرورة وجود نظام محاسبي لتفادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت ، وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير قيمة الموجودات الثابتة و اندثارها وتكاليف صيانتها واستبدالها من أكثر المشكلات التي تواجه المحاسبين (33 : Chatifield, 1997).

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركون التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين ، و كان هناك ضغط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أرباح ، و لقد استمر الركون الاخير مدة طويلة و قد أجبر الكثير من الوحدات الاقتصادية التي أبلغت عن أرباح صورية على التصفية ، (حلي ، 2009 : 17)

و لقد اصطلح مهنياً على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات ، و ذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة ، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح ، الهندسة المالية ، تمهيد الدخل ، المحاسبة التجميلية ، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقية.. و أياً كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية و تعدد بدائلها و نقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية ، و بشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالوحدة الاقتصادية، و لاسيما في حالة الإفصاح عن البيانات المالية ، و يتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية ، و أصبح محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين و المدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة ، لاسيما بعد أحداث انهيار شركة انرون Enron، و تحميل شركة آرثر اندرسون Arthur Anderson جزءاً من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها ، و اتهامها أيضاً بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة بذلك بعض المعالجات و السياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح (الأغا ، 2011 : 70)

ثانياً : مفهوم وتعريف المحاسبة الإبداعية :

ان مصطلح المحاسبة الإبداعية يطلق على بعض الإجراءات المحاسبية التي تسعى إليها إدارات الوحدات الاقتصادية سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو في مركزها المالي و ذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للوحدة الاقتصادية باتباعها في مجالات أساليب القياس و الإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلبياً على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة لمركزها المالي (حلي، 2009: 16) .

و يعزو ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل رئيسي إلى اهتمام الممارسين و المعلقين على نشاط السوق المالي و ملاحظاتهم له ، و قد فهموا دوافع هذا النشاط الذي يتم لتضليل المستثمرين أو تغيير انطباعهم و ذلك بقيام إدارة الوحدات الاقتصادية التي تستخدم هذا الأسلوب بعرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين أو تغيير انطباعهم بتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر (الأغا ، 2011: 79).
يمكن إعطاء مفهوم للمحاسبة الإبداعية في ضوء تعاريف الكتاب والباحثين في هذا المجال على وفق منظورهم في ضوء دراستهم لمفهوم المحاسبة الإبداعية و يمكن إدراج هذه التعاريف من خلال هذا الجدول :
الجدول رقم (3) : تعاريف أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مجموعة من الباحثين.

المصدر "الكاتب و السنة"	تعريف أساليب المحاسبة الإبداعية
(البارودي ، 2002 : 92-93)	منهجية تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكرها وأساليبها وأدواتها ، وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل اكساب القوائم المالية بما يحتوي من قيم ، و صورة قد تغاير الحقيقة أو الواقع ولكن لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقاً لنوايا من يقوم باستخدامها .
(المخيزم، 2008 : 10-12)	"عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب ان تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات ان يبلغ عنه"، وهي أيضاً عملية تم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية.

تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية .	(مطر و حلبي ، 2009 : 9)
تعتبر بأن ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها و ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية و ضارة بأطراف داخلية و خارجية .	(حمادة ، 2010 : 95-96)
شكل من أشكال التلاعب و الخداع في مهنة المحاسبة و ان استخدام المحاسبة الإبداعية لا يكون في الإجراءات و المبادئ المحاسبية بحد ذاتها، و انما في كيفية استخدامها و توظيفها بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب ان تكون عليه إلى ما هي مُعدة من أجله لخدمة أغراض مُعينة .	(الأغا ، 2011 : 82)

الجدول من إعداد الباحثة .

* و ترى الباحثة في ضوء قراءة ما جاء أعلاه الآتي :

ان المحاسبة الإبداعية تتمثل بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد و القوانين المحاسبية ، وذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختيارات التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها معايير المحاسبة الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدات الاقتصادية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة .

• و هناك مرادفات للمحاسبة الإبداعية تتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارسي هذه الظاهرة بما يأتي :

(حلبي ، 2009 : 21-22)

1. المحاسبة النفعية Aggressive Accounting :

هي الإصرار على اختيار و تطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة ، منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا .

2. إدارة الدخل Income Management :

هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل سابق من قبل الإدارة ، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي ، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل .

3. تمهيد صورة الدخل Income Smoothing:

هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى و ذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد و نقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء . و يعد هذا من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل و الاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيء

4. التلاعب بالتقارير المالية Fraudulent Financial Reporting :

يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد ، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية ، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية ، و هذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون .

5. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية Creative Accounting Practices : ان المحاسبة

الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة ، و تتميز باستعمال الأساليب و الممارسات الحديثة و المعقدة و المبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات و الإيرادات .

ثالثاً : عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية :

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية و منها :

1. حرية اختيار المبادئ المحاسبية :

تسمح القواعد و السياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحياناً ان تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، حيث تسمح للعديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة ، و هذا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها و رغباتها و تحقق أفضل صورة لإدارة الوحدة الاقتصادية ، مثلاً في كثير من البلدان يسمح للوحدات الاقتصادية ان تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث و التطوير حال حدوثها أو رسملتها و إطفائها على مدى حياة الوحدة الاقتصادية (الأغا ، 2011 : 82-83) .

2. حرية التقديرات المحاسبية :

يعرف (حلس ، 2002 ، 217) التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقريبي لبند معين في غياب القياس المحاسبي المحكم ، يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير و الحكم الشخصي و التوقع ، و هذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة سابقاً ، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للموجودات بغرض احتساب الإندثار عادة ماتتم هذه التقديرات داخل الوحدة الاقتصادية ، و هذا يتيح للمحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير مُعلن و من الصعب اكتشافه ، و يتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة و رغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها .

3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية :

يمكن ان يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات و القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ، فإذا تُرك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تُؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تُعجل من تنفيذها ، و ذلك لتحقيق أهداف و مكاسب معينة، مثلاً لو ان شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار ، و هذا بالتكلفة التاريخية و يمكن بيعه الان بمبلغ ثلاثة ملايين دولار و ذلك بالقيمة الحالية ، ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام ادارات الوحدات الاقتصادية الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار و هذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية (الأغا ، 2011 : 82-83) .

4. تسمح بعض القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية باختيار أساليب محاسبية مختلفة و سياسات محددة

بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن الوحدة الاقتصادية .

5. القيود المزيفة المحاسبية : يمكن ان تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية و نقل الأرباح بين الفترات المحاسبية ، و يتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية و إعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اندثارها ، ان سعر البيع المشروط بإعادة التأجير يمكن ان يكون أعلى أو أقل من القيمة الفعلية للموجود ، بحيث يستخدم الفرق لزيادة أو تخفيض قيمة الموجود و الأرباح ، و لتقليل فرص استخدام القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب في البيانات المحاسبية تشجع الهيئات المحاسبية الدولية على استخدام نماذج خاصة لإثبات القيود و تفاصيلها .

6. القيود المحاسبية الحقيقية: يمكن ان توظف لإعطاء صورة و انطباع جديدين عن الحسابات

(حليبي، 2009 : 25) .

رابعاً: مجالات استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية :

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها و معايير المحاسبة الدولية مجالاً للأختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود و العناصر التي تؤثر في القوائم المالية حيث تختار المحاسبون طريقة محاسبية من شأنها ان توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار انها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، إلا ان إختيار المحاسبون للطرائق و السياسات المحاسبية و أسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية و شفافية المعلومات المنشورة و المعلن عنها .

و يمكن تحديد مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية : (حمادة ، 2010 : 97)

1. قائمة الدخل : يمكن للإدارة ان تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل التي تخص على سبيل المثال :-

أ. مصاريف الاندثار عند التملك .

ب. الاعتراف المبكر بالإيراد .

ج. تقليل المصاريف مستحقة الدفع .

د. تضخيم المبيعات و الربح الإجمالي .

هـ. تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية .

2. قائمة المركز المالي : و هي القائمة التي تطالبها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة و ذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات ، و على سبيل المثال :

أ. تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة .

ب. التضخيم في حسابات الموجودات المدينة .

ج. تقليل الالتزامات .

د. تضخيم الممتلكات و المعدات .

هـ. تضخيم المستحقات الاختيارية .

و. زيادة الاحتياطات .

ز. التلاعب في مخصصات الديون .

3. مجالات أخرى ، مثل (سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية ، العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة (القابضة و التابعة) ، طرائق المحاسبة الإبداعية) .

و فضلاً عن التصنيفات المذكورة هناك العديد من الأنشطة الأخرى التي يمكن ان تستخدم من قبل الإدارة في مجالات المحاسبة الإبداعية : (محمود ، 2010 : 37-38) .

1. إدارة المبيعات : حيث يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات التالية إلى المدة الحالية من خلال استخدام عدة أساليب، منها تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات ، و تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة ، و تخفيض قيمة المبلغ المقدم ، و زيادة مدة الإلتزام الممنوحة عند البيع الآجل .

2. إدارة النفقات الإختيارية : حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الإختيارية مثل الإعلان، و البحوث و التطوير ، و المصروفات الإدارية و العمومية .

3. إدارة الانتاج : حيث يمكن للإدارة من خلال زيادة الانتاج تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة و من ثم تخفيض تكلفة الوحدة ، إلى جانب ان زيادة الانتاج تؤدي إلى زيادة المخزون في نهاية المدة ، و يترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة و بالتالي زيادة الأرباح ، و من ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب ، و العكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الأرباح .

و يمكن ان يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب ، الأول:التلاعب المحاسبي ، و الثاني : التلاعب غير المحاسبي ، و فيما يأتي بيان لطرائق التلاعب لكل نوع على حدة : (حمادة ، 2010 : 97-98)

الأول : طرائق التلاعب المحاسبي و تكون من خلال : استغلال فرصة اختيار الطرائق و السياسات المحاسبية البديلة ، مثل : طرائق تقييم المخزون السلعي ، و معاملة المصاريف الرأسمالية على انها جارية، استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية ، مثل : تقدير العمر الانتاجي للموجود لأغراض الاندثار.

الثاني : طرائق التلاعب غير المحاسبي و تكون من خلال :تغيير تصنيف الصفقات و ما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات ، مثل : بيع الموجود و إعادة استنجاهه إذ ان عائدات البيع يمكن ان تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار ، تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين ، مثل: إستثمار تكلفته التاريخية مليون و لكن قيمته السوقية 3 ملايين عندئذٍ تستطيع الإدارة ان تختار السنة التي تُعد فيها بان الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته .

خامساً : دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية :

هناك مجموعة من الأسباب دفعت مدراء و محاسبي الوحدات الاقتصادية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع التي أشارت إليها (الأغا ، 2011 : 83) هي :

1. التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية إيجابياً في السوق :

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية لتحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي و دون تدخل من إدارة الوحدة الاقتصادية ، و إذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق و لاسيما أمام مساهميها ، لذلك فان أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابياً على سمعة الوحدة الاقتصادية.

2. الحصول على التمويل أو المحافظة عليه :

غالباً ما تسعى الوحدات الاقتصادية إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية و أحياناً لسداد التزاماتها ، و لكي تحصل على تمويل من الوحدات الاقتصادية المالية فانها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل ، و من ضمن هذه الشروط الواجب توافرها للموافقة على التمويل هو ان تكون نتيجة النشاط و الوضع المالي للوحدة الاقتصادية خلال المدة من استلام التمويل لغاية سداده تسمح بسداد موجود التمويل و الفوائد المترتبة عليه ، و هذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية ان تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها و تحليلها للوضع المالي السابق لهذه الوحدات الاقتصادية طالبة التمويل ، و هنا تلجأ وحدات الاقتصادية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها ، و هذا سيؤثر في إتخاذ القرار الأتتماني لدى الوحدات الاقتصادية المالية .

3. لغايات التلاعب الضريبي :

تقوم بعض الوحدات الاقتصادية المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح و الايرادات و زيادة النفقات ، و ذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الأقطاع الضريبي بناءً على قيمة هذا الوعاء .

4. لتقوية فرص إستفادة الإدارة من المعلومات الداخلية :

أحياناً تسمح قوانين بعض الوحدات الاقتصادية ان يقوم مدراء و موظفو الوحدة الاقتصادية بتداول أسهمهم بحرية كباقي المساهمين ، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق ، و هذا يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الوحدة الاقتصادية .

5. الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين :

حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و ذلك لزيادة الأرباح و لاسيما إذا كانت الحوافز و المكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح .

6. تجنب التكلفة السياسية :

تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين و الانظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة ، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة المكاسب أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح و ذلك لكي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة .

7. تخفيض احتمال انتهاك عقد الدين :

ان اتفاقيات الديون غالباً ما يضع فيها الدائنون بعض القيود ، مثل القيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط ، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها بشكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس مال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية ، لهذا أحياناً تقوم الإدارة في الوحدات الاقتصادية التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية "أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي" إلى استخدام الطرق و السياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون (الأغا ، 2011 : 84-85).

8. التأثير على سعر سهم الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية :

بهدف تعظيم القيم المالية و من ثم تحسين أسعار أسهم تلك الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية .

9. زيادة الاقتراض من البنوك : التي ستؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض .

10. تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية بهدف تحقيق مصالح شخصية :

و ذلك بتحسين قيم الوحدات الاقتصادية التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة .

11. لغايات التصنيف المهني :

للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها وحدات الاقتصادية الدولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات و معايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية و نصف السنوية و ربع السنوية التي تعدها وحدات الاقتصادية ، لذلك تلجأ هذه الوحدات الاقتصادية إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم . (مطر و حلي ، 2009 : 9-10)

12. دوافع المبالغة :

التي تمثل : الوصول إلى المستهدف بالنسبة لمكافآت الإدارة ، و الوصول إلى المستهدف بالنسبة لاتفاقيات الديون ، عند زيادة رأس المال ، أو التحول إلى شركة مساهمة ، و مقابلة توقعات المحللين الماليين، و التأثير على أداء السهم في الأجل القصير ، و المحافظة على المركز الوظيفي للإدارة ، و النشاط التجاري للإدارة في أسهم الوحدة الاقتصادية.

13. دوافع التخفيض المتعمد في الأرباح :

التي تمثل : تجنب التكاليف السياسية ، و التفاوض مع نقابات العمال ، وتخفيض الأرباح الحالية لزيادة المكافآت المستقبلية ، و تخفيض ما يزيد من الأرباح الحالية عن الحد الأقصى للمكافآت ، و عند تولي مجلس إدارة جديد (محمود ، 2010: 36) .

سادساً : أساليب مستخدمة في المحاسبة الإبداعية :

إن جميع الوحدات الاقتصادية تسعى إلى إظهار أفضل صورة للمركز المالي للتعبير عن مدى استقرارها الاقتصادي ، لما لذلك من تأثير مباشر على قيمة الوحدة الاقتصادية التي تظهر بوضوح في أسعار أسهمها في السوق ، ومقدار المخاطرة التي يقيمها المستثمرون والمقرضون بالاعتماد على المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ، ووفقاً لذلك فقد تلجأ إدارة الوحدة الاقتصادية تحت ظروف تشغيلية معينة إلى الاختيار من بين القواعد المحاسبية ، الاختيار الذي يؤدي إلى الأرقام الذي تراه مناسباً عن أرباح الوحدة الاقتصادية وخسائرها ومركزها المالي ، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام الاختيار المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ينتج عنها قرارات غير رشيدة .

ولقد تناول العديد من الدراسات تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية كأحد أساليب التأثير على القوائم المالية من عدة زوايا ، يمكن ان نستخلص منها ما يأتي :

1. من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية :

تقسم أساليب المحاسبة الإبداعية على أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، ومع معايير المحاسبة و التدقيق حيث أشار " GUNNY " إلى ان إدارة الاستحقاق هي " استخدام معالجات محاسبة مسموح بها طبقاً للمبادئ المتعارف عليها بهدف حجب الأداء الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية " ، وفي الغالب تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر ، وقد يكون ذلك عمداً بهدف التضليل والتلاعب أو كسوء فهم للمعايير ، و تشمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مصطنعة ليست لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل " الوحدات الاقتصادية أو مؤسسات ذات غرض خاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الوحدات الاقتصادية الشقيقة والأطراف ذوي العلاقة .Gunny،(2005)

2. من حيث نوع التأثير على القوائم المالية :

تنقسم إلى أساليب مؤثرة على المضمون ، والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعبر ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه ، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم اعداد القوائم المالية وفقاً لها ، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعاً لستراتيجيتها دون النظر إلى البديل الاكفاء أو المناسب " ، كما تشمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مؤثرة على الشكل ، الذي يكمل المضمون، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية فلا بد ان يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها ،

فمن خلال إعادة التبويب الوارد في القوائم المالية وعرض منه بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية ، مع ان التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية ، إلا انه يترك تأثيراً على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية ، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية Balance sheet off التي تمثل تمويلاً خفياً حيث يتم الالتجاء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للموجودات الثابتة "Leasing of fixed assets" (المخيزم ، 2008 : 13-14) .

3. من حيث طبيعة الأساليب :

فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية أو أساليب وهمية (غير حقيقية) فقد أشارت بعض الدراسات " Bartov " إلى انه يمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالاستثمار و هي : التشغيل و المبيعات و بيع بعض الموجودات الثابتة و تخفيض بعض المصروفات الاختيارية مثل " مصروف البحث ، والتطوير ، والإعلان ، والمصروفات البيعية ، و المصروفات الإدارية والعمومية " و يعتبر توقيت تنفيذ هذه القرارات من النقاط الهامة لتحقيق الأهداف المرغوبة منها ، فقد تقوم الإدارة ببيع بعض الاستثمارات المالية عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها وذلك بغرض تعويض النقص في أرباح التشغيل العادية ، كذلك قيام الوحدة الاقتصادية بتأجيل شراء بعض الموجودات إلى مدة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية (Bartov ، p 840-855 ، 2005) .

و ان الأساليب الحقيقية المستخدمة في المحاسبة الإبداعية يتوافر فيها عنصران مهمان في العنصر الأول التأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان و العنصر الثاني توافر عنصر التعمد ، حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة ، إلى جانب الأساليب الحقيقية فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية الأساليب الصورية أو الوهمية التي يطلق عليها الأساليب المحاسبية لاعتمادها على مجموعة من الأساليب والمتغيرات المحاسبية في التأثير على أرقام القوائم المالية (مرعي ، 2002 : ص 722) .

بينما يطلق عليها (البارودي) الاتجاه الدفترية حيث تترجم هذه الأساليب في معالجات وتسويات محاسبية تنعكس على مكونات ومفردات ما هو مسجل بالدفاتر حيث يعاد تخصيصها وتبويبها وفقاً لمفاهيم مختلفة ، وتتمثل هذه الأساليب الوهمية بمجموعة من الوسائل أهمها : الاستحقاق الاختياري ، والتقديرات المحاسبية ، والتغيرات المحاسبية الاختيارية الاختيار بين الحسابات البديلة ، وإدارة الإفصاح (البارودي ، 2002 : 95) .

و وفقاً لهذا فقد أشار (الخشاوي و الدوسري ، 2008 : 8) إلى ان هنالك العديد من الوسائل و الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية و هما :

1. أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية ، فعلى سبيل المثال يسمح للوحدة الاقتصادية في عدد من الدول ان تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث و شطبها على حساب عمر الوحدة الاقتصادية المتعلق بها ، ولذلك يمكن للوحدة الاقتصادية ان تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة حولها.

2. استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ .

ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الموجودات من أجل حساب الاندثار فانه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لان يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، و في بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات .

3. يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية ، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ، فعلى سبيل المثال لنفترض انه تم الإستعداد لبيع أحد الموجودات لبنك ما بدلاً من تأجير هذا الموجود لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن ان يطرح سعر بيع هذا الموجود بموجب أعلى أو أقل من قيمة الموجود الحالية لانه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.

4. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب و لاسيما في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

سابعاً : قواعد و أخلاقيات مهنة المحاسبة :

تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية و قواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني ، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت و تنامت تدريجياً مع الزمن إلى ان تم الاعتراف بها و أصبحت معتمدة أديباً و قانونياً ، و لذلك برزت الحاجة إلى وضع انظمة لممارسة المهن المختلفة و لاسيما العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الانشطة الأسس و الواجبات و الحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد (الأغا ، 2011 : 106).

تنص المبادئ الأساسية لقواعد السلوك المهني الدولية للمحاسبين على ان العلامات المميزة لأي مهنة هي قبولها لمسئولياتها تجاه الجمهور، وفيما يتعلق بمهنة المحاسبة يضم الجمهور كل من " الزبائن ، ومانحي الائتمان ، والحكومات ، وأصحاب العمل ، والموظفين ، والمستثمرين ، والوحدات الاقتصادية ، والأسواق المالية " و كل من يعتمد على موضوعية و نزاهة المحاسبين للحفاظ على إستمرارية طبيعة الأعمال. وهذا الاعتماد يفرض على المحاسبين مسؤولية الحفاظ على مصلحة الجمهور التي تعرف بأنها الوضع الجيد للأفراد و الوحدات الاقتصادية التي يخدمها المحاسب ، ان المحاسبين يستطيعون البقاء في هذا الموقع المتميز فقط عن طريق الاستمرار في تقديم هذه الخدمات المتميزة في مستوى يضمن الحفاظ على ثقة الجمهور ، فمن مصلحة المحاسبة ان تكون واضحة للمستفيد من خدماتها و ذلك بتنفيذ أعلى مستويات الأداء و طبقاً لمتطلبات أخلاقية تسعى إلى ضمان هذا المستوى من الأداء (رمو ، 2007: 240) .

و تؤكد هذه القواعد على ان أهداف مهنة المحاسبة هي العمل بأعلى الدرجات المهنية و الوصول إلى أفضل مستويات الأداء و مقابلة متطلبات الجمهور ، و هذه الأهداف تتطلب مقابلة أربعة إحتياجات رئيسة : (نفس المصدر السابق)

1. المصداقية : يحتاج المجتمع ككل إلى مصداقية المعلومات و انظمة المعلومات المستخدمة .
2. المهنية : هناك حاجة إلى أشخاص يمكن تحديدهم بوصفهم مهنيين في مجال المحاسبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.
3. جودة الخدمات : هناك حاجة للتأكيد على ان الخدمات التي يتم الحصول عليها من المحاسب يتم تقديمها على وفق أفضل معايير الأداء المهني .
4. الثقة : يجب ان يشعر مستخدمو خدمات المحاسبين بالثقة في ان هناك إطاراً أخلاقياً مهنياً يؤثر في كيفية أداء هذه الخدمات .

و لتحقيق أهداف المحاسبة على المحاسبين ان يعتمدوا على عدد من الركائز الأساسية أهمها :

1. النزاهة : على المحاسب ان يكون مستقيماً و نزيهاً عند تقديم الخدمات المهنية .
 2. الموضوعية : على المحاسب ان يكون عادلاً و إلا يسمح للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثيرات الآخرين ان تقلل من موضوعيته .
- ان قواعد و أخلاقيات السلوك المهني تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، و ان يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة و موضوعية ، و ان يكون حيادياً مراعيًا لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية ، بل ان هذه القواعد حصرت ولاء المحاسبين بصاحب العمل إلا في حالات التعارض مع مهنتهم فان الأولوية تكون لدعم الأهداف الأخلاقية المشروعة للوحدة الاقتصادية التي يعمل بها و القواعد و الإجراءات التي تدعم هذه الأهداف .
- و لا يمكن بأي حال من الأحوال مطالبة المحاسب بما يأتي :

1. مخالفة القانون .
2. مخالفة قواعد و معايير المهنة .
3. تضليل مدقق الحسابات الداخلي أو الخارجي .

و ان قواعد و أخلاقيات السلوك المهني تفترض على المحاسب ان يكون إختياره للطريقة المحاسبية نابعاً من قناعاته المهنية بأنها الأفضل تبعاً لطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية و العوامل الاقتصادية أو العوامل الأخرى و ليس نابعاً من تعمده في اختياره للوصول إلى نتائج محددة سابقاً لنتيجة النشاط أو للتلاعب في عرض المركز المالي (رمو ، 2007: 241) .

وبذلك ترى الباحثة ان المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقياً ، و هي من المخالفات المهنية التي ينتهجها المحاسبون في مهنتهم ، و لا بد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصدقية الكافية ، و هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية .

المبحث الثاني : الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية :

تتناول الدراسة في هذا المبحث مفهوم المعايير المحاسبية الدولية و أهميتها و الخصائص الواجب توافرها، و تم شرح الفجوات الموجودة في المعايير التي تقع فيها المحاسبة الإبداعية ، و بيان أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الدولية .

أولاً : مفهوم المعايير المحاسبة الدولية .

ثانياً : أهمية المعايير المحاسبة الدولية .

ثالثاً : الخصائص الواجب توافرها في معايير المحاسبة الدولية .

رابعاً : الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .

خامساً : دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

أولاً : مفهوم معايير المحاسبة الدولية :

نشأ مفهوم معايير المحاسبة الدولية في 1904، في المؤتمر الدولي الأول المنعقد في سانس لويس ، و في المؤتمر الدولي العاشر تبلورت هذه الفكرة بتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في 1973 بقيادة هيئات محاسبية مهنية في تسع دول (أبو زيد ، 2005: 33) ، و تعد الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية وليدة الظروف و التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم ، بحيث ألزم وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة (الجعارات، 2008: 23) ، و ذلك لتسهيل عملية القياس و الإفصاح المحاسبي ثم المقارنة بين القوائم المالية و تقييم أداء الوحدات الاقتصادية ، و بالطبع فإن ذلك يساهم في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية على النطاق الدولي، و على العكس من ذلك كلما كانت هناك اختلافات في الطرائق و التطبيقات المحاسبية كلما زاد ذلك من صعوبة إجراء المقارنات و ثم صعوبة عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة (عبدالله، 2012: 36) ، و لم تقتصر محاولات توحيد الممارسة العملية على المستوى القطري ، إذ كان للاتحادات الإقليمية و التوسع في التجارة الخارجية و الاستثمارات الدولية ، وانتشار الوحدات الاقتصادية المتعددة الجنسية الأثر في اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية ، لتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين مستخدمين آخرين على نطاق دولي (القاضي وحمدان، 2006: 34) .

هذا بالإضافة إلى قيام دول كثيرة لاسيما الدول النامية بتبني هذه المعايير مباشرة بسبب عدم وجود معايير محلية لديها أصلاً ، فقد قدمت لها خلاصة جهود كثير من علماء المحاسبة على طبق من الذهب (الجعارات، 2008: 23) .

وبناء على ما سبق وردت تعاريف كثيرة للمعايير المحاسبية ، يمكن إدراج هذه التعاريف من خلال هذا الجدول ، و كما يأتي :

الجدول رقم (4) : تعاريف المعايير المحاسبة الدولية من وجهة نظر مجموعة من الكتاب و الباحثين

تعاريف المعايير المحاسبة الدولية	المصدر "الكاتب و السنة"
"نموذج أو نمط للأداء المحاسبي والأحكام الخاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية".	(الشيرازي ، 1990 ، 125)
تعتبر حلقة الوصل بين كل من الأهداف والمفاهيم من جهة وبين التطبيقات العملية من جهة أخرى.	(Belkaoui , 2000 : 163)
"نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق " ، وهي بهذا المعنى تمتلك صفة إرشادية عامة و تقدم الأسس المناسبة للإجراءات العملية .	(القاضي وحمدان، 2000 ، 33)
" بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت أم مهنية تتناول تنظيم الأسلوب المناسب لتحديد وقياس و عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية ".	(البارودي ، 2002 ، 30)
عبارة عن مجموعة من المقاييس و الإشارات المرجعية الوضعية و المحددة يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس و إثبات و إفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للوحدات الاقتصادية.	(أبو زيد ، 2005 : 58)
مجموعة من الأسس و الضوابط و التوجيهات تستهدف معالجة موضوعات محاسبية عامة أو خاصة و ذلك طبقاً للأعراف و المبادئ المحاسبية المتفق عليها و المقبولة قبولاً عاماً .	(عبدالله، 2012 : 36)

المصدر : الجدول من إعداد الباحثة .

ثانياً : أهمية المعايير المحاسبية الدولية :

إن أهمية معايير المحاسبة الدولية تكمن في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على بيانات مالية تحتوي على معلومات محاسبية تتصف بالملاءمة و الموثوقية والثبات وقابلة للمقارنة و تساعد في إتخاذ القرارات الرشيدة من قبل المستخدمين، إذن فهي ضرورية للأسباب الآتية :

(عبدالله، 2012: 37-38)

1. المقارنة : تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل ، و هذه العملية تتطلب القوائم المالية معدة وفق أسس موحدة ، و بما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات ، لذا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك القوائم .

2. كلفة معالجة المعلومات المحاسبية : إن توحيد الأسس لإعداد القوائم المالية ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت القوائم المالية المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة و متعددة ، و يحتاج متخذ القرار إلى طريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها ، و هذا من شأنه يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه القوائم المالية التي من الممكن الاستغناء عنها فيما إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية .

3. القدرة على فهم المعلومات : معظم مستخدمي القوائم المالية لديهم قدرة محددة في فهم المعلومات المحاسبية ، فإذا تم إعداد هذه القوائم المالية وفق أسس غير موحدة ، يكون من الصعب على مستخدمي هذه المعلومات الاستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين المدد المالية للوحدة نفسها .

4. الدعم المنطقي : إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقياً و تشير إلى نقاط التقاء المحاسبين ، لأنه لا بد من وجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل ، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة التقاء حتى و إن كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة و في بلدان مختلفة .

5. انسيابية الاستثمار بين البلدان : للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمار، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في وحدات اقتصادية معين لا بد أن يقوم بإجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان ، و إن ما يسهل عملية المقارنة هو اتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد القوائم المالية ، و هذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة .

فضلاً عن أهمية التي أشار إليها " عبدالله " لمعايير المحاسبة الدولية كونها تعمل أساساً للتأكد من الحصول على أكبر قدر من العدالة لمخرجات الأنظمة المحاسبية (أبو زيد ، 2005: 61-62).

ثالثاً : الخصائص الواجب توافرها في معايير المحاسبة الدولية :

لا بد من معرفة الخصائص الأساسية الواجب توافرها في المعايير المحاسبة الدولية حتى تحقق الفائدة المرجوة من وجودها، وهي كالآتي ، (عبدالله ، 2012 : 39)

1. **انسجام المعايير المحاسبية مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة** : بمعنى أن تتم صياغة تلك المعايير في ضوء الأهداف و المفاهيم المحاسبية التي تسعى إلى خدمة كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية .

2. **الاتساق المنطقي الداخلي و الخارجي للمعايير المحاسبية** : أي أن المعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية (أي عدم وجود تناقض أو تعارض بين معيار محاسبي و آخر) و من الناحية الخارجية (أي عدم وجود تعارض بين المعيار و مكونات النظرية المتمثلة بالأهداف و المفاهيم و المبادئ المحاسبية)

3. **واقعية المعايير المحاسبية** : يجب أن تكون نابعة من الواقع و تتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة ، كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة .

4. **المرونة و الإستمرارية** : بالإضافة إلى ما ذكر يجب أن تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية نفسها بالمرونة و الاستمرارية انسجاماً مع التغييرات في الظروف البيئية المحيطة ، و أن تكون قابلة للتجديد و الإضافة دون أن تصاحبها إجراءات معقدة .

5. **حيادية المعايير المحاسبية** : أي عدم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدم لمصلحة طرف معين ، فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز و إلا لن تكون هناك قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها و سوف يفقد المستخدمون الثقة بتلك القوائم ، مما يؤدي إلى عدم استخدام المعلومات التي تتضمنها .

6. **ملاءمة المعايير المحاسبية** : باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي ، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها ، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي ، و هذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر و متطلبات التطبيق .

7. **مفهومية المعايير المحاسبية** : يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين و يتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها .

و لكي تكون معايير المحاسبة الدولية تتميز بالمرونة و قابلية التعديل و التغيير بحسب التغيير في الظروف الاقتصادية ، فوضع المعايير وتحديثها عملية مستمرة ، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية و تواكب التغييرات و التطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزءاً لا يتجزأ منها ، و يأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية، مثل (تعديل المعايير "إلغاء بعض البدائل المحاسبية و في تعديل التعريفات و أيضاً في إلغاء بعض الممارسات المحاسبية"، دمج التفسيرات في المعايير، دمج بعض المعايير بعضها ببعض، سحب بعض المعايير، إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة) (الجعارات، 2008: 33-36).

رابعاً : الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية :

تقوم الباحثة بتوضيح معايير المحاسبة الدولية و شرحها و إشارة إلى تلك المعايير التي فيها ثغرات و فجوات و التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية حسب التسلسل الآتي :

معيار المحاسبة الدولي رقم (1) :

عرض القوائم المالية *Presentation of Financial Statements*

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون و المقرضون و المحللون الماليون و غيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الوحدة الاقتصادية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، و رغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية التي تحتاج إليها الأطراف المختلفة ، إلا أن هناك بالمقابل بعض الاختلافات في احتياجات تلك الأطراف من المعلومات ، فقد يحتاج المستثمرون إلى بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاج إليها المقرضون أو التي تحتاج إليها السلطات الضريبية ، و نظراً لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية المختلفة يلبي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية ، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلبى تلك القوائم معظم ما تحتاج إليه الأطراف الخارجية المهتمة بأمر الوحدة الاقتصادية ، و يحتوي القوائم عادة بالإضافة إلى القوائم المالية معلومات أخرى إضافية قد لا تتطلبها معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي ، فقد يتضمن التقرير السنوي عرضاً دعائياً للخدمات أو المنتجات التي تتعامل بها الوحدة الاقتصادية ، و لكي تحقق المنظمات المهنية لمستخدميها الفائدة الإعلامية اللازمة لاتخاذ القرارات اشترطت توفير "الإفصاح" الكافي في هذه التقارير و الكشوفات المالية (الحبيطي ، 2003: 200) ، و يرى (حسن و آخرون) تحديد أهداف المحاسبة و التقارير المالية بمثابة الخطوة الأولى في النظام المحاسبي لما لهذا التحديد من أهمية في الحكم على كفاءة التطبيقات العملية الجارية و البديلة و صياغة المعايير المحاسبية و تطويرها ، وتتضمن صياغة الأهداف المحاسبية تحديد الجهات المستفيدة من التقارير المالية و ماهية المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل تلك الجهات و طرق توصيلها في الوقت المناسب (حسن و آخرون ، 2007: 204) ، و يلاحظ أن القوائم المحاسبية تحتوي على معلومات كمية كما يتضح ذلك من التعريف الذي اعتمده المجموعة الدراسية التي شكلتها جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين لتحديد أهداف المحاسبة المالية و أهداف القوائم المالية عام 1973 ، و التعريف نص على أن : المحاسبة هي نشاط خدمي ، و وظيفتها هي الإمداد بالمعلومات الكمية أساساً ذات الطبيعة المالية عن أنشطة الوحدات الاقتصادية التي تفيد في إتخاذ قرارات اقتصادية (الشعير ، 1989 : 148) .

• يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام ، و ذلك بهدف ضمان قابلية المقارنة للقوائم المالية لنفس الوحدات الاقتصادية عبر المدد المالية المتتالية و المقارنة بين القوائم المالية مع الوحدات الاقتصادية الأخرى التي تعمل في نفس المجال و حتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات و بيانات ملائمة و ذات مصداقية و موثوقية .
و بناء عليه فإن الأهداف الرئيسية للمعيار تتلخص فيما يأتي :

1. تحديد الأسس الواجب اتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام .
2. التأكيد على توفر خاصية المقارنة Comparability بين القوائم المالية للوحدة الاقتصادية نفسها عبر المدد المالية المتتالية و بين القوائم المالية مع الوحدات الاقتصادية الأخرى التي تعمل في المجال نفسه.
3. تحديد الإطار العام لإعداد و عرض القوائم المالية، وتحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.
4. لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف و القياس و الإفصاح عن عمليات دقيقة و محددة ، بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى .

• يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المحتويات و الشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام التي يتم إعدادها و عرضها طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (أو ما تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية) ، و يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمي القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على بيانات أو قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات .

• و بالتالي فإن المعيار لا ينطبق على ما يأتي :

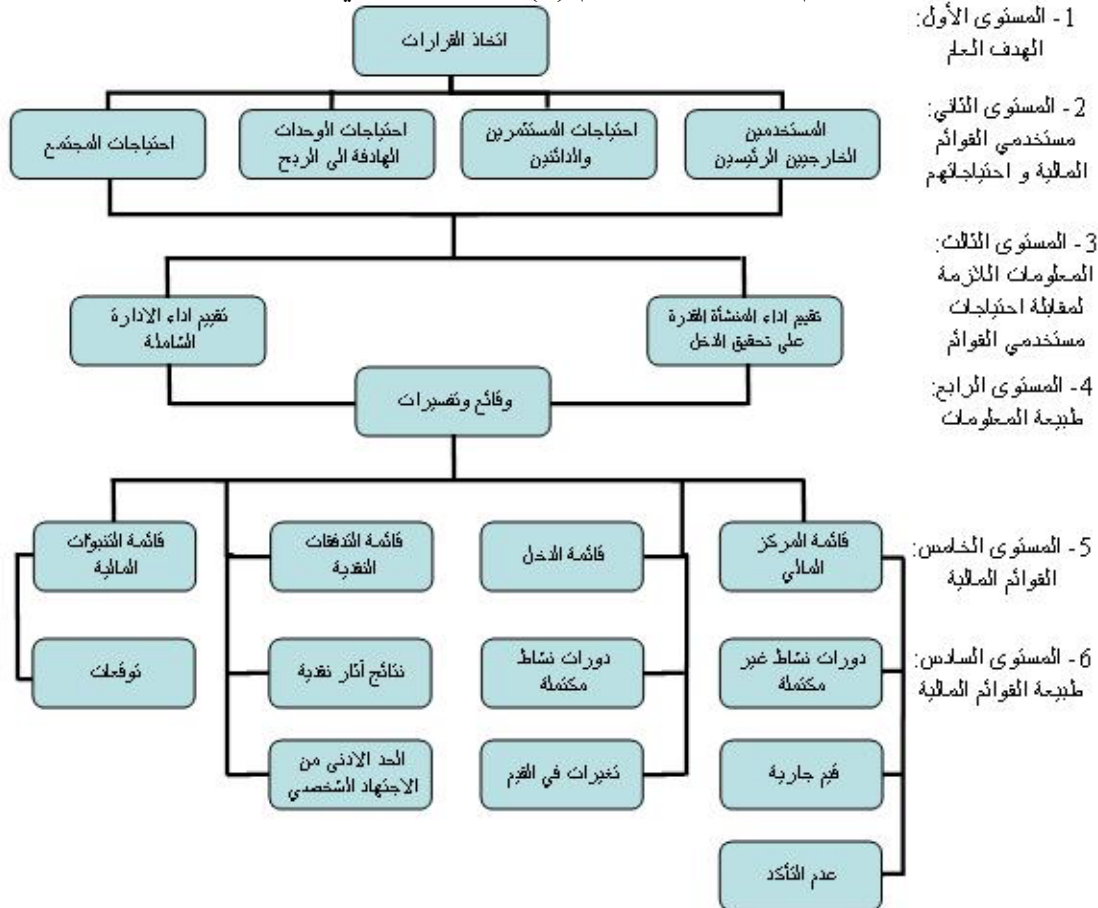
1. القوائم المالية ذات الغرض الخاص التي قد تحتاجها إدارة الوحدة الاقتصادية أو أي جهات أخرى من الوحدة الاقتصادية (القوائم المالية المرحلية المختصرة) .
2. الوحدات الاقتصادية التي ليست لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة ، و الوحدات الاقتصادية التعاونية إلا إذا تم تعديل عرض حصص الأعضاء أو المشاركين فيها .
3. الوحدات الاقتصادية الحكومية و الخاصة غير الهادفة للربح حيث لا ينطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح ، و يمكن أن ينطبق المعيار إذا تم تعديل بعض المفاهيم و المسميات الواردة فيه لتلائم تلك الوحدات الاقتصادية (أبو نصار و حميدات ، 2009 : 19-21)

و فضلاً عن كل هذا فإن (شرويدرو آخرون) أشاروا في كتابهم إلى أثر معايير المحاسبة الدولية على القوائم المالية فيما يأتي : نشر مجلس معايير المحاسبة المالية سنة 1996 نتائج مشروع كان يهدف إلى تحليل الأثر المترتب على الفروق والتشابهات بين معايير المحاسبة الدولية و معايير المحاسبة الأمريكية المبادئ المحاسبية و المتعارفة عليها ، و قد تم تحديث هذه الدراسة لاحقاً سنة 1999 لتشمل معايير إضافية لم تشملها الدراسة (السابقة) الحالية ،قد تم تحليل كل معيار من معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية في محاولة لتحقيق ما يلي:

1. تحديد أوجه الشبه و الاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية ، و مبادئ المحاسبة و المتعارف عليها.
2. تقييم أثر أوجه الشبه و الاختلاف بينهما و أهميتها النسبية .
3. إعطاء أمثلة إذا أمكن. (شرويدرو وآخرون ، 2010 : 141-142)

أما من أهم المحاولات العلمية التي بذلت لتحديد أهداف القوائم المالية فهي المحاولة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، ففي عام 1971 تم تكوين لجنة لهذا الغرض عرفت باسم لجنة تروبلود Trueblood و لقد جاء تقرير هذه اللجنة شاملاً لاثني عشر هدفاً يكون في مجموعها هيكل متنسق له عدة مستويات متدرجة من العموميات إلى الخصوصيات، وفيما يأتي شكل يوضح البناء الهيكلي لأهداف التقارير

المالية ومستوياتها للاستخدام: الشكل رقم (2) : البناء الهيكلي لأهداف التقارير المالية



المصدر: (الشيرازي ،1990 : 165)

• و من هنا تقوم الباحثة بتوضيح الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار ، هناك بإمكان المحاسب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة الدخل و قائمة المركز المالي كما يأتي :

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

يمكن استعراض أهم الأساليب و الطرق المستخدمة للتلاعب في إطار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالأساليب الآتية :

أ. أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص المصاريف :

1. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات و الرواتب و الإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات ، و قد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني و الآلات التي تعد موجوداً يحسم اندثارها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً ، و في بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الموجودات تصبح عديمة المنفعة ، و بالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل .

2. الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم المطلوبات : تقوم إدارة بعض الوحدات الاقتصادية في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية ، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات .

3. نقل المصروفات المترتبة على الوحدة الاقتصادية مستقبلاً إلى المدة المالية الحالية لظروف خاصة : تستخدم هذه الأساليب في الأوقات الصعبة التي تواجهها الوحدات الاقتصادية ، لأن تراجع الأعمال و غيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، و بهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع (مطرو حلبي، 2009: 10-12).

ب. أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص الإيرادات :

1. تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما إذا كانت عملية البيع لا تزال موضع شك : حسب الإجراءات المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ، و في هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً و دفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع و قبل اكتمال عملية تبادل المنفعة .

2. تسجيل إيراد مزيف : تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة .

3. زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة : تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة وحدة اقتصادية ما بزيادة إيراداتها لمرة واحدة ، و هي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة ، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال زيادة إيراداتها و أرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً و عادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات ، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية و غير تشغيلية .

4. نقل الإيرادات الجارية إلى مدة مالية لاحقة : تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) و نقلها إلى مدة مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر إلحاحية ، و عادةً ما تُستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الوحدة الاقتصادية في السنة الجارية ممتازة ، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الوحدة الاقتصادية أنها يمكن أن تكون عصبية ، من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال المدة المالية التي تحققت و أكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في المدة المالية نفسها .

ثانياً : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي :

ترتبط أهمية المركز المالي بما توفره من معلومات حول طبيعة و حجم الموارد المتاحة لدى الوحدة الاقتصادية و المطلوبات تجاه المقرضين و المالكين ، و كذلك تساعد في التنبؤ بمبالغ و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية ، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الموجودات و المطلوبات تقيم بالكلف التاريخية و هي لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة و مهارات العاملين ، و فيما يأتي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القائمة : (مطر و حلبي ، 2009 : 12-13).

1. الموجودات الثابتة :

حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في المركز المالي ، كذلك يتم التلاعب في نسب الاندثار المتعارف عليها للموجودات عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق .

2. الموجودات غير الملموسة :

حيث تتم المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة مثل العلامة التجارية ، شهرة المحل ، خبرة الإختراع ، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالموجودات غير الملموسة ، بما يخالف الموجودات والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة ، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الموجودات .

3. الاستثمارات المتداولة :

يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية ، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار .

4. النقدية :

يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة ، و التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .

5. المخزون :

في هذا البند تتركز عمليات التلاعب و ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات جرد بنود بضاعة راكدة و متقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها ، و تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA .

6. الذمم المدينة :

يتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة ، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها ، و إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة ، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة الوحدة الاقتصادية .

7. الاستثمارات طويلة الأجل :

تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل ، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كالمثال .

8. الموجودات الطارئة :

يتم إثبات الموجودات الطارئة قبل التأكد من تحققها ، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد الزبائن قبل إصدار الحكم فيه .

9. المطلوبات المتداولة (قصيرة الأجل) :

مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة ، بهدف تحسين نسب السيولة .

10. المطلوبات طويلة الأجل :

مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية ، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل ، لتحسين نسب السيولة .

11. حقوق المساهمين :

مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري ، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب ، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة (نفس المصدر السابق).

معيار المحاسبة الدولي رقم (2) :

المخزون Inventories

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون" وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، و بشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كاموجود تحت مسمى المخزون الذي سيظهر ضمن الموجودات في الميزانية العمومية حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بها و ذلك عندما يتم بيع ذلك المخزون ، و يمكن تعريف المخزون بأنه مجموع السلع التي تشتريها الوحدة الاقتصادية بهدف بيعها أو تصنيعها في دورة النشاط العادي للوحدة الاقتصادية ، و عادة يتكون المخزون في الوحدات الاقتصادية التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة ، أما المخزون في الوحدات الاقتصادية الصناعية فيتكون من العناصر الثلاثة الآتية :

1. المواد الخام Raw Materials .

2. البضاعة تحت التشغيل Work in Process .

3. البضاعة تامة الصنع Finished goods .

و إن المخزون يمثل بضاعة معدة للبيع خلال الدورة التشغيلية العادية للوحدة الاقتصادية أي سيتحول إلى نقدية خلال مدة تقل عادة عن سنة فإنه يعد أحد المكونات الأساسية للموجودات المتداولة الأساسية و كذلك يعد عنصراً أساسياً من مكونات رأس مال العامل .

• يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) إلى :

1. وصف المعالجة المحاسبية للمخزون ، حيث يوفر المعيار الإرشادات و القواعد التي تحدد تكلفة المخزون.

2. وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كاموجود ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقاً .

3. بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون .

4. توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون .

• يغطي المعيار البضاعة تامة الصنع و البضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للوحدة الاقتصادية ، و

البضاعة تحت التشغيل ، و الأدوات و المواد التي تستخدم في عملية الإنتاج (المواد الخام) .

• و لا يغطي المعيار ما يأتي :

1. الأعمال قيد الإنشاء الناجمة عن عقود الإنشاء ، و عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرةً و التي تعالج

ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاء .

2. الأدوات المالية التي تتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم(39) الأدوات المالية:الاعتراف

والقياس .

3.الموجودات البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي ، و الإنتاج الزراعي حتى نقطة الحصاد ، و تتم

المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الزراعة .

• و لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل :

1. منتجي المنتجات الزراعية و الإنتاج الزراعي بعد الحصاد و المعادن و المنتجات المعدنية ، إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق ، عندها يعترف بها في قائمة الدخل في المدة الحالية .
2. الوحدات الاقتصادية التجارية و وسطاء بيع البضائع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة ، حيث يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في قائمة الدخل في مدة التغيير (أبو نصار و حميدات ، 2009 : 66-67).

• أقر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معياراً خاصاً بالمخزون، و الذي يدور حول المحاور الرئيسية الآتية:(الجعارات ، 2008 : 457-458) .

1. تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون و كيفية الاعتراف به كمصروفات و كيفية قياسه .
2. التزويد بدليل لتحديد تكلفة المخزون و الاعتراف اللاحق بالمصروفات بما في ذلك أي تخفيضات في تكلفة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق ، إستناداً إلى قاعدة التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل ، و ذلك بدلاً من القاعدة المشهورة السابقة و هي التكلفة أو السوق أيهما أقل .
3. عكس خسارة الانخفاض في المخزون عند توفر مجموعة من الشروط .
4. التعرف على أساليب تسعير المخزون و إلغاء أسلوب الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO بموجب هذا المعيار و التأكيد على استخدام طريقة تسعير المخزون الوارد أولاً صادر أولاً FIFO و ذلك بسبب إرتفاع معدلات التضخم، و بما أن بموجب طريقة FIFO يبقى آخر الأسعار أي أحدثها ، و تتلائم هذه الطريقة مع ظروف التضخم الإقتصادي .

• أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي موجودة في هذا المعيار :

فعند إعداد القوائم المالية يتطلب هذا المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، و عند انخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون و يعترف به في قائمة الدخل.

و أيضاً هناك خيار آخر في يد المحاسب عند تحديد تكلفة المخزون لأن هناك أكثر من الطرق لتحديد ها و هما : (أبو نصار و حميدات ، 2009 : 71-72) .

1. طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي) :

يتوجب استخدام طريقة التمييز العيني لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشتري و تستعمل لمنتج أو منتجات محددة و لا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة .

2. الطرق الافتراضية لتحديد تكلفة المخزون :

أ- أوجب المعيار استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون في الحالات التي لا يمكن استخدام طريقة التمييز العيني ، في حين لم يسمح المعيار باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً و التي كان يسمح باستخدامها قبل العام 2003 ، و ذلك لأن هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة التي تعتبر الاتجاه الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية .

ب- تقوم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً على مفهوم أن المخزون الذي يتم شراؤه أو تصنيعه في البداية هو الذي يتم بيعه في البداية .

ج- تتطلب طريقة المتوسط المرجح إعادة احتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة ، أو على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في الوحدة الاقتصادية .

د- يجب استخدام أسلوب و طريقة تحديد تكلفة المخزون نفسها لكل مجموعة من بنود المخزون تتشابه في طبيعتها و مجال استخدامها ، إلا أنه يمكن استخدام طرق و أساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة ، لا يجوز استخدام طرق مختلفة من طرق تحديد تكلفة المخزون بسبب الاختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون أو بسبب اختلاف قوانين الضريبة من منطقة لأخرى .

معيار المحاسبة الدولي رقم (7) :

Cash Flows Statement قائمة التدفقات النقدية

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) " قائمة التدفقات النقدية " متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية، وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال مدة معينة ، يصنف المعيار التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية (Operating Activities) ، و تدفقات من الأنشطة الاستثمارية

(Investing Activities) ، و تدفقات من الأنشطة التمويلية (Financing Activities) ، و قد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تلك النشاطات كما يأتي :

1. النشاطات التشغيلية : هي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في الوحدة الاقتصادية و النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

2. النشاطات الاستثمارية : هي النشاطات المتمثلة في إمتلاك الموجودات طويلة الأجل و التخلص منها، و غيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية .

3. النشاطات التمويلية : هي النشاطات التي تنتج عنها تغيرات في حجم و مكونات ملكية رأس المال و عمليات الاقتراض التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية .

● يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية و ما يعادلها للوحدة الاقتصادية بواسطة قائمة التدفقات النقدية ، يصنف هذا المعيار مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية ، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة و توقيتها.

● إن نطاق هذا المعيار هو على الوحدة الاقتصادية إعداد قائمة التدفقات النقدية بموجب متطلبات هذا المعيار، و عرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى لأي مدة تقدم عنها القوائم المالية (أبو نصار و حميدات، 2009: 102) .

● و من هنا تقوم الباحثة بتوضيح على الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار :

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة من حيث مصادرها و استخداماتها خلال مدة زمنية معينة ، و يهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين و الدائنين و الدارسين و غيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات و المدفوعات النقدية خلال مدة زمنية معينة، مثل .

- 1 . يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية ، بإعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية و العكس ، و هذه الإجراءات و الممارسات لا تؤثر في القيم النهائية و لا تغيرها .
2. كذلك تستطيع الوحدة الاقتصادية دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و تسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة و تبعتها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، و بالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة .
- 3 . كذلك تتوفر إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب ، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات و بعض حقوق الملكية و كذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة ، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية ، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية ، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية ، لذلك أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية ، تتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي .
- 4 . التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة ، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة ، و كذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للوحدة الاقتصادية بإعتبارها أسهماً تجارية ، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير تجارية اعتماداً على مدة الإحتفاظ بها (مطر و حلي ، 2009: 14) .

معيار المحاسبة الدولي رقم (8) :

السياسات المحاسبية ، و التغيرات في التقديرات المحاسبية ، و الأخطاء Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.

تحتاج إدارة الوحدة الاقتصادية في كثير من الأحيان إلى المفاضلة بين طرق و إجراءات محاسبية بديلة في تسجيل المعاملات و في إعداد القوائم المالية لغرض تحديد السياسة المحاسبية للوحدة الاقتصادية ، و هي مجموعة من أدوات التطبيق العملي المستخدمة من قبل الوحدة الاقتصادية في إنتاج و توصيل المعلومات المالية (الشيرازي ، 1990: 101) ، و تتمثل بالقواعد و الطرق و الإجراءات المحاسبية التي يستعين بها المحاسب في تسجيل المعاملات و في إعداد القوائم المالية ، و نظراً لتعدد بدائل السياسة المحاسبية تقع على الإدارة مسؤولية تحديد السياسة المحاسبية للوحدة الاقتصادية بما يلائم ظروفها ، و قد تقوم الوحدات الاقتصادية في بعض الأحيان بإحداث تغيير أو أكثر في سياساتها المحاسبية المتبعة في السنوات السابقة ،

مثلاً : التغيير في طريقة احتساب الاندثار أو طريقة تقويم المخزون أو الطريقة المتبعة في ترجمة (تحويل) العملات الأجنبية و معالجة المكاسب و الخسائر الناتجة عنها ، و أي طريقة أخرى يكون لها بديل أو أكثر تؤثر على الدخل المعلن ، و تأثير هذه التغييرات على الدخل يختلف تبعاً لطبيعة السياسة المحاسبية نفسها، فهناك بعض السياسات المحاسبية لا يؤدي التغيير فيها إلى التأثير على قياس الدخل ، و مثال ذلك التغيير من الطريقة الإجمالية إلى الطريقة الصافية في إثبات المشتريات في حين تؤثر تغييرات أخرى بشكل مباشر على قياس الدخل ، منها التغيير في طريقة احتساب الاندثار أو التغيير في الطريقة المحاسبية عن عقود إنشاءات طويلة الأجل (العبدالله و الحسنوي ، 2004 : 82).

و يفترض الثبات و الاتساق في استخدام هذه السياسات المحاسبية من مدة إلى أخرى ، و لا يعني ذلك عند وجود المبررات الكافية و اللازمة للتغيير أن لا يتم تغيير هذه السياسات المحاسبية ، بل يصبح من الواجب تغييرها إذا كان التغيير يؤدي إلى الوصول إلى معلومات أكثر عدالة و موثوقية و تمثيلاً لواقع العمليات التي تنشأ في الوحدة الاقتصادية ، كذلك الأمر بالنسبة للتقديرات المحاسبية فهي تعبر عن عملية القياس لبنود معينة باستخدام التقدير بناء على افتراضات معينة ، و هي أيضاً عرضة للتغيير حسب الحثيات و المستجدات ، و لا يعني ذلك الثبات عند التقدير إذا توفرت أدلة تؤيد تغييره (الجعارات ، 2008 : 183) .
يختلف التغيير في التقديرات المحاسبية عن التغيير في السياسة المحاسبية في نقطة أساسية مفادها أن التغيير في التقديرات المحاسبية لا يتضمن تغييراً في الطريقة المحاسبية المتبعة في السنوات السابقة و بالتالي لا ينعكس تأثيرها على المدد السابقة و إنما ينحصر تأثيرها فقط على مدة التغيير و المدد اللاحقة إذا كان للتغيير تأثير على أكثر من مدة (العبدالله و الحسنوي ، 2004 : 83).

إضافة إلى ما تقدم فقد تنشأ أخطاء محاسبية نتيجة لطبيعة البشر أحياناً من سهو أو خطأ ، أو ربما يكون الخطأ مقصوداً بقصد الإختلاس و التزوير و السرقة ، و يجب معالجة الأخطاء عند اكتشافها و تصحيحها ، و لعل ذلك يرتبط بصفة نوعية رئيسية للقوائم المالية و هي قابليتها للمقارنة ، و لكي تكون هذه القوائم قابلة للمقارنة يجب أن تكون معدة باستخدام السياسات المحاسبية ذاتها ، كذلك يجب الاتساق باستخدام الأساليب المستخدمة ذاتها في التقدير المحاسبي ، إضافة إلى وجوب معالجة الأخطاء المحاسبية (الجعارات، 2008 : 184) ، و يرى (جربوع، 2002 : 210) بالنسبة للأخطاء أن إدارة الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ، و كذلك من واجباتها المحافظة على هذا النظام و مراعاة تطبيقه على العاملين بالوحدات الاقتصادية كافة ، إن هذا النظام يقلل من إحتمال وجود الخطأ و الغش بالقوائم المالية ، و لكنه لا يلغي هذا الإحتمال .

• يهدف هذا المعيار إلى زيادة و موثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية ، و لزيادة درجة القوائم المالية و قابلية مقارنتها للوحدة الاقتصادية لنفسها من مدة لأخرى و المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة للمدة لنفسها ، و جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (8) لتحقيق الأهداف الآتية :

1. تحديد الأسس و المعايير الواجب مراعاتها عند اختيار و تغيير السياسات المحاسبية الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية .

2. توضيح المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية .

3. بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في المدد السابقة و يتم اكتشافها في المدة الحالية .

• و يغطي هذا المعيار ثلاثة موضوعات رئيسة و هي أسس اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية و المعالجة المحاسبية لذلك ، و المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية ، و أخيراً تصحيح أخطاء المدد السابقة (أبو نصار و حميدات ، 2009 : 133-134) .

• أما أهم الثغرات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي موجودة في هذا المعيار كما يأتي :

هناك خيار في يد المحاسب عند التغيير في التقديرات المحاسبية و في تطبيق السياسات المحاسبية ، مثلاً : يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات و الأحداث و الظروف الأخرى التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة ، أي بأثر مستقبلي ، بمعنى إذا حدث تغيير في أسس الاعتراف بالإيراد فيتم تطبيق هذا التغيير على الأحداث و العمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير .

يتم الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي على المدة الحالية و المدد اللاحقة لعملية التغيير . ففي حالة تغيير العمر الإنتاجي المتبقي لموجود غير متداول ، يتم الاعتراف بأثر هذا التغيير على السنة الحالية و السنوات اللاحقة (نفس المصدر السابق) ، و بإمكان المحاسب التلاعب بالتقديرات المحاسبية في حالات كثيرة مثل " تقدير العمر الإنتاجي للموجودات غير المتداولة، و تقدير في التدفقات النقدية و معدل خصم لغايات احتساب القيمة في الاستخدام، و تقدير الاحتياطي للموارد الطبيعية لغايات احتساب النفاذ المتعلق بالسنة المالية و تقدير في تغيير أسلوب الاندثار، و تقدير في المسموحات لتخفيض البضاعة أو تخفيض قيمة الديون إلى القيمة القابلة للتحقق، و تقدير في مخصصات توزيع تكلفة الموجودات الثابتة على أعمارها الإنتاجية المقدره ، و الإيرادات المستحقة ، و تقدير في الضرائب المؤجلة، و تقدير في خسائر عقود مقاولات تحت التنفيذ للمشروعات، و تقدير في مخصص الضمان ، و تقدير في فحص الدعاوى و المطالبات القضائية " (جلس، 2002، 217) ، و من هنا بإمكان المحاسب أن يقدر التقديرات المحاسبية بالشكل الذي ينسجم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية و كل ذلك لتحقيق رغبة الإدارة و تحقق أهدافها ، و من هنا تظهر تلك الثغرات في هذا المعيار التي تسمح للمحاسب باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .

معيار المحاسبة الدولي رقم (10) :

الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية Events after the Balance Sheet Date

إن الوحدة الاقتصادية كائن ينبض بالحياة و تتميز الأحداث و العمليات المالية فيها بالاستمرارية ، حيث إن بعضها يؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية نتيجة أعمالها بعد صدورها ، و يتطلب الأمر ما دام أنه لم يتم بعد إصدار هذه القوائم أن يتم عكس آثار بعض هذه العمليات و الأحداث في القوائم المالية بتعديل ما ورد فيها من أرقام ذات علاقة بالحدث أو العملية ، أو الاكتفاء فقط بالإفصاح عن هذه العمليات و الأحداث ضمن الملاحظات لكي تكون القوائم المالية ممثلة بصدق واقع الوحدة الاقتصادية ، و قد تم تعريف الحدث اللاحق لتأريخ إعداد الميزانية : بأنه الحدث الذي يكون مفضلاً أو غير مفضل و الذي يظهر بين تأريخ إعداد الميزانية و تأريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الجعرات ، 2008: 167) ، و عرف (باقر ، 2010 ، 331) الحدث اللاحق لتأريخ إعداد الميزانية بأنه تلك الأحداث الإيجابية و السلبية التي تحصل في المدة بين تأريخ الميزانية العمومية و قبل التأريخ المعتد لإصدارها ، و المعاملات ذات التأثير المادي على القوائم المالية و التي تحدث بشكل لاحق لتأريخ الميزانية العمومية و لكن قبل إصدار القوائم المالية و تقرير المدقق .

و الهدف في هذا المعيار هو وصف أنه متى يجب على الوحدة الاقتصادية تعديل البيانات المالية للأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية العمومية و الإفصاحات التي يجب على الوحدة الاقتصادية إعطاؤها عن تاريخ المصادقة على البيانات المالية المصدرة و عن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

● يتطلب هذا المعيار من الوحدة الاقتصادية عدم إعداد بياناتها المالية على مبدأ الاستمرارية، إذا دلت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية على أن فرض الاستمرارية غير ملائم. <http://www.google.iq/#hl=en&sclient=psy-ab&q>

و يتطلب هذا المعيار أيضاً عند إعداد القوائم المالية عديداً من المتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتأريخ انتهاء المدة المالية من حيث توقيتها و طبيعتها مثل " تأريخ التصريح بإصدار القوائم المالية ، و الاعتراف و القياس و الإفصاح " (أبو نصار و حميدات ، 2009 : 167-175) ، فيجب على الوحدة الاقتصادية مهما كانت طبيعة الحدث الإفصاح عنه في القوائم المالية سواء كان بتعديل الموجودات و المطلوبات أو مجرد الإشارة إلى تلك الأحداث في الملاحظات ، فضلاً عن بيان تأريخ المصادقة على القوائم المالية و ذلك للإشارة إلى أن القوائم المالية لا تعبر عن الأحداث التي تقع بعد تأريخ المصادقة ، و مما لاشك فيه لا بد من التعرف على الأساليب المستخدمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية (باقر ، 2010 : 336-337) .

● أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار :

بإمكان المحاسب الاستفادة من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالأحداث اللاحقة لتأريخ إعداد الميزانية و ذلك من خلال ظهورها أو عدم ظهورها و ذلك حسب ظروف الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف الإدارة ، و هذا من خلال وجود (الحدث المعدل و الحدث غير المعدل) والأمثلة على ذلك ما يأتي :

الحدث المعدل مثل "خسائر الانخفاض الناتجة عن الهبوط الحاد في القيم القابلة للاسترداد للموجودات غير المتداولة ، و خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها سابقاً و التي تحتاج إلى تعديل ، و الخسارة الناتجة عن دعوى قضائية تم مخصص لها ، إعداد ديون مشكوك في تحصيلها ، تحديد تكلفة موجودات بعد تأريخ إعداد الميزانية التي تم شراؤها قبل إعداد الميزانية ، الأخطاء المحاسبية و التهرب الذي يدل على عدم صحة الأرقام الواردة في القوائم المالية "

و الحدث غير المعدل مثل " الخسائر الناتجة عن الحرائق و الزلازل و الفيضانات ، الإعلان عن توزيعات الأرباح ، زيادة رأس المال ، اقتناء وحدات اقتصادية تابعة أو إستثمارات في وحدات اقتصادية زميلة، مكاسب و خسائر الإستثمارات المالية المقنتاة للمتاجرة أو المتاحة للبيع "

معيار المحاسبة الدولي رقم (12) :

ضريبة الدخل Income Taxes

تعتبر ضرائب الدخل من المواضيع الهامة التي يتم تنظيم أمورها المحاسبية في الغالب بموجب تشريعات محلية ، حيث تعتبر من الأمور السيادية المتعلقة بالدول والحكومات، و جاء هذا المعيار لتوحيد المعالجات المحاسبية فيما يتعلق بموجودات أو التزامات الضريبة المؤجلة و كيفية الاعتراف بالضريبة كالمصروف ، و مع ذلك فالمعيار تضمن خطوطاً عريضة يمكن الإسترشاد بها عند صياغة القوانين الضريبية المحلية و هذه العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية و القوانين المحلية هي علاقة مستمرة بهدف إيجاد موازنة بينهما (الجعرات ، 2008 : 503-504) ، يعتبر تعظيم ثروة المالكين للوحدة الاقتصادية من أحد أهم الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، و تعتبر ضريبة الدخل أحد البنود الهامة التي تخفض من قيمة الأرباح العائدة للمالكين ، لذا تحاول الإدارة جاهدة إلى الاستفادة من الإعفاءات الضريبية و التخطيط الضريبي الذي يمكن أن تكون له انعكاسات إيجابية عن طريق تخفيض الدخل الضريبي و بالتالي تعظيم ثروة المالكين (أبو نصار و حميدات ، 2009 : 209).

● يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ، و المسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية و المستقبلية للضريبة لكل من (السداد المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية ، و العمليات و الأحداث الأخرى للمدة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للوحدة الاقتصادية).

● و من هنا تقوم الباحثة بتوضيح الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية التي هي موجودة في هذا المعيار ، و هذا عن طريق :

أ. الاعتراف بالضريبة المؤجلة و الحالية كدخل أو مصروف و تضمينها في ربح أو خسارة المدة إلا إذا كانت الضريبة قد ظهرت من : " عملية أو حدث تم الاعتراف بهما مباشرة في حقوق الملكية ، اندماج الأعمال التي تم إعتبارها اقتناء".

ب. إذا تعلقت الضريبة ببنود اقتطعت أو حملت على حقوق الملكية فإن الضريبة أيضاً يجب ترحيلها أو تحميلها على حقوق الملكية ، أما إذا ظهرت الضريبة بسبب اندماج الأعمال كالاقتناء فيجب الاعتراف بها كأوجود أو التزام محدد في تاريخ الإقتناء ، حيث يقتضي الاعتراف اللاحق بموجود الضريبة المستحقة بعد اندماج الأعمال أن تتم بداية تخفيض الشهرة بها ، حتى إذا وصلت الشهرة إلى الصفر ولا تزال هناك أصول ضريبة مستحقة فيتم الاعتراف بها في ربح أو خسارة المدة (الجعرات ، 2008 : 508-509)، وتكون إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات و بعض حقوق الملكية .

معيار المحاسبة الدولي رقم (18) :

الإيراد Revenue

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 الإيراد بأنه التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال المدة ، و الناشئة عن الأنشطة العادية للمنشأة عندما تنجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية (القاضي و حمدان ، 2011: 255) .

- تحديد كيفية الاعتراف بالإيراد و قياسه .

- تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد .

● و بشكل عام يتم الاعتراف بالإيراد عند توفر شرطين أساسيين ، هما :

- تدفع المنافع الاقتصادية من الوحدة الاقتصادية و إليها .

- إمكانية قياس هذه المنافع بموثوقية . (الجعارات ، 2008: 473-474).

و يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام و يجب أن يعترف بالفرق بين القيمة العادلة و المبلغ الاسمي للمقابل كإيراد فائدة بما يتفق مع ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 "الأدوات المالية : الاعتراف و القياس" (جربوع و حلس ، 2002: 297-298) ، و تعد القضية الأولى في محاسبة الإيرادات هي تحديد متى يتم الاعتراف بالإيراد (عبدالله ، 2012 : 48) ، و يعرف هذا المعيار الظروف التي يمكن فيها تحقيق هذه المعايير و بالتالي الاعتراف بالإيراد ، و هو يقدم أيضاً إرشادات عملية على تطبيق هذه المعايير .

● أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار :

حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى الوحدة الاقتصادية ، و يكون من الممكن قياس هذه المنافع بشكل موثوق ، و من هنا بإمكان المحاسب الاستفادة منها ، أي تأجل اعتراف بالإيرادات التي يتوقع حصولها أو من المحتمل تحقيقها إلى المدة التي تحققها بشكل فعلي من قبل الوحدة الاقتصادية ، و أيضاً بإمكان المحاسب الاستفادة من الفجوات الموجودة في القياس و الاعتراف بالإيراد ، و ذلك من خلال تأجيل الاعتراف به إلى مدة أخرى و هذا للحصول على المنفعة لإدارة الوحدة الاقتصادية .

معيار المحاسبة الدولي رقم (20) :

محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

تلجأ الحكومات و الوحدات الاقتصادية التابعة للدولة إلى تشجيع و دعم وحدة اقتصادية القطاع الخاص لاسيما تلك الوحدة الاقتصادية التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب فيها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين ، و كذلك يتم تقديم المنح الحكومية عادة للوحدة الاقتصادية لتشجيعها على القيام بأنشطة و أعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح ، و يتخذ تشجيع و دعم الدولة عدة أشكال منها [تقديم مساعدات نقدية أو عينية مباشرة ، أو تخفيض الضرائب أو الإعفاء عنها لمدة محددة ، أو تقديم قروض بفائدة متدنية أو بفوائد مجانية ، أو المساعدة في توفير البنية التحتية و غيرها من أشكال المساعدات المختلفة] ، و نظراً لكون المساعدات الحكومية تشكل في بعض الأحيان مبالغ ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للوحدة الاقتصادية المستفيدة منها ، و لكون تلك المساعدات مشروطة بشروط [الاعتراف و الإفصاح] يتوجب أن تلبىها الوحدة الاقتصادية ، فقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) ليعالج الجوانب المتعلقة بالمنح و المساعدات الحكومية ، حيث يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية و كيفية الاعتراف بها ، و كذلك يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية . (أبو نصار و حميدات ، 2009 : 347) بتصريف .

● أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار :

يجب على المحاسب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمنح الحكومية و طبيعة و مدى المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية ، و هنا بإمكان المحاسب أن يستفيد من اختيار السياسة المحاسبية أي يقوم باختيار أفضل سياسة تنسجم مع الظروف الاقتصادية للوحدة الاقتصادية ، أو محاولة تأجيل الاعتراف بهذه المساعدات و المنح الحكومية ، أو بإمكان المحاسب أيضاً أن يستفيد من [تخفيض الضرائب أو الإعفاء عنها لمدة محددة] عن طريق ذلك التخفيض من الضرائب لتحويلها منفعة فعالية و مستفيدة للوحدة الاقتصادية .

و لانتضمن المنح الحكومية المساعدات الحكومية التي لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية ، مثل الاستشارة الفنية أو السوقية ، و هنا أيضاً بإمكان المحاسب أن يتستفيد من هذه المنافع التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية .

معيار المحاسبة الدولي رقم (23) :

تكاليف الاقتراض Borrowing Costs

لا يمكن تصور أن الوحدة الاقتصادية ستبقى على الدوام تعتمد على التمويل المتوفر من الملاك أو التمويل الداخلي من خلال الأرباح المحتجزة ، حيث إن هناك بديلاً ثالثاً هو التمويل الخارجي ، و تحدد الوحدة الاقتصادية أي مصادر التمويل التي ستعتمدها لتمويل عمليات معينة استناداً إلى تكلفة التمويل و كذلك تكلفة الفرصة البديلة للأموال المتاحة لدى الوحدة الاقتصادية (الجعارات ، 2008: 487) ، و يعالج هذا المعيار الفوائد المصرفية التي قد تتكبدها الوحدة الاقتصادية للحصول على قروض لتمويل شراء أو إنتاج أو إنشاء موجودات تحتاج إلى مدة زمنية طويلة ، حتى تصبح تلك الموجودات جاهزة للاستخدام أو البيع حسب الغرض الذي اشترت أو أنتجت من أجله (جربوع و حلس، 2002: 342).

و يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض ، و يتطلب المعيار عموماً اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات ، و لكن يسمح المعيار كمعالجة بديلة برسمة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع موجود مؤهل للرسملة ، و قد حدث تعديل هام على المعيار بتاريخ 2007/3/29 تم بموجبه اعتماد رسملة تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج موجود مؤهل للرسملة كمعالجة أساسية و ليست بديلة ، بحيث يصبح هذا التعديل ساري المفعول اعتباراً من 2009/1/1 (أبو نصار و حميدات ، 2009: 393) .

● أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار :

بما أن "الفائدة المدفوعة على عمليات الإقتراض من البنوك بما فيها حسابات السحب على المكشوف لدى البنك و الإقتراض قصير الأجل و طويل الأجل" بمثابة تكاليف الإقتراض لذا بإمكان المحاسب الاستفادة من هذه الفائدة من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكي تحصل المنفعة الزائدة للوحدة الاقتصادية ، و أيضاً بإمكان المحاسب الاستفادة من ذلك "الاختلاف في سعر الصرف و المرتبط بالفائدة في حالة القروض التي تتم بعملات أجنبية" بالشكل الذي يحصل على منفعة للوحدة الاقتصادية .

معيار المحاسبة الدولي رقم (29) :

التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

Financial Report in

Economics Hyperinflationary

يعتبر التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية من أهم الانتقادات التي تواجه المحاسبة ، و تم التطرق إلى أن جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تسعى إلى التقليل من أثر هذا الانتقاد ، و من هذه الجهود صدور المعيار IAS 29 المتعلق بالقوائم المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم (الجعارات ، 2008: 159).

• يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الاقتصادية لوحدة اقتصادية تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك الوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة تضخمية مفرطة ، ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية.

• و يتطلب هذا المعيار أن تعدل جميع القوائم المالية لتعكس مستويات الأسعار العامة في نهاية السنة ، الأمر الذي يتبع تطبيق مؤشر عريض الأساس لجميع البنود غير النقدية في الميزانية العمومية و جميع العمليات المفصح عنها في قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية (حماد ، 2006: 1115) .

• إذ عرض المعيار المذكور بعض خصائص الظروف الاقتصادية التي تشير إلى التضخم المرتفع الذي يستوجب تطبيق بنود هذا المعيار : (القاضي و حمدان ، 2011: 257) .

أ. اتجاه عامة الناس نحو الاحتفاظ بثرواتهم بموجودات غير نقدية أو بعملة مستقرة نسبياً .
ب. الاهتمام بتحديد الأسعار بعملة أجنبية مستقرة .

ت. تحديد المديونية و الدائنية بأسعار تأخذ في الحسبان انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد خلال مدة الدين حتى في المدد القصيرة .

ث. ربط معدلات الفائدة و الأجور و الأسعار بمؤشر الأسعار .

ج. يقارب معدل التضخم المتجمع لثلاث سنوات من 100% أو يزيد على هذه النسبة .

• أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا المعيار :

جاء في الفقرة (3) من هذا المعيار أنه لا يهدف المعيار إلى تحديد معدل تضخم معين يمكن على أساسه تحديد الاقتصاديات ذات معدلات التضخم العالية ، فتقدير الحاجة إلى تعديل القوائم المالية طبقاً لهذا المعيار متروك للحكم الشخصي ، أي من هنا بإمكان المحاسب أن يستفيد من هذه الفرصة "الحكم الشخصي للتقدير" بالشكل الذي ينسجم مع طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية و الوضع الاقتصادي ،

و وفقاً لهذا في ظل اقتصاد "تضخم عالي فعلاً" تؤدي مستخدمو القوائم المالية إلى أن يكون غير قادرين على استخراج معلومات ذات دلالة لهذه القوائم ما لم يكن قد أعيد تعديلها بوحدات عملة ذات قوة شرائية محددة بالأسعار عند أو قرب تأريخ إعداد هذه القوائم ، و ما لم يكن هذا القاسم المشترك مستخدماً فإن القوائم المالية تكون صعبة التفسير تماماً لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية و الاستثمارية و الائتمانية ، و فضلاً عن قدرة بعض المستخدمين الماهرين على تقليب الأمر و استخراج معلومات هامة لمواجهة هذه المشكلة ، إلا أنه يجب بصفة عامة إجراء تعديلات للقوائم المالية ذات الغرض العام إذا كان يراد لها أن تكون ذات قيمة (حماد ، 2006 : 1113-1115) ، و يعاني النظام التقليدي للقياس المحاسبي و المبني على مدخل التكاليف التاريخية قصوراً واضحاً تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام (مطر ، 2004 : 151).

معيار المحاسبة الدولي رقم (36) :

انخفاض قيمة الموجودات Impairment of Assets

تعرف الموجودات بأنها المنافع الاقتصادية المحتملة التي تتحكم فيها وحدة اقتصادية أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة .

● هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي تطبقها الوحدة الاقتصادية لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد ، ويكون الموجود مسجلاً بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الموجود، وإذا كان الحال كذلك يوصف الموجود بأنه انخفضت قيمته. ويتطلب المعيار أن تقوم الوحدة الاقتصادية بالاعتراف بخسارة الانخفاض، و كذلك تحديد إفصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها.

● أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا المعيار :

إن قيمة الموجودات المسجلة في الدفاتر سوف تسترد في المدة أو المدد المستقبلية من خلال الحصول على المنافع المحتملة ، و لكن قد تنشأ ظروف أو دلائل على أن القيمة القابلة للاسترداد من الموجود قد تنخفض عن القيمة المسجل بها [أي القيمة الدفترية] و في هذه الحالة يوصف الموجود بأن قيمته قد انخفضت ، و هو الأمر الذي يستوجب قيام الوحدة الاقتصادية بالاعتراف بخسارة الانخفاض و كذلك الإفصاح عن الموجودات التي انخفضت قيمتها ، و من هنا بموجب هذا المعيار يجب على الوحدة الاقتصادية بيان الإجراءات التي يجب أن تتبعها لضمان تسجيل قيمة موجوداتها بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد " و هي صافي سعر بيع الموجود أو قيمة استخدامه أيهما أكبر" من هنا بإمكان المحاسب أن يستفيد من تلك الإجراءات التي يجب أن تتبعها لضمان تسجيل قيمة موجوداتها (حماد ، 2006 : 839-840) .

معييار المحاسبة الدولي رقم (38) :

الموجودات غير الملموسة Intangible Assets

إن هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف الوحدة الاقتصادية بالموجود إذا تمت تلبية مقاييس معينة، و كذلك يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة.

و من أمثلة هذه الفئات المنفصلة للموجود غير الملموس ما يأتي : [العلامة التجارية، الملكية الفكرية ، العناوين الرئيسية و عناوين النشر ، برمجيات الحاسوب ، الرخص و الإمتيازات ، حقوق الطبع و البراءات و حقوق الملكية الصناعية الأخرى و حقوق الخدمة و التشغيل ، الوصفات و الصيغ و الموديلات و التصميمات و البروتوتايب ، و الموجودات غير الملموسة تحت التطوير] (حماد ، 2006 : 959) .

● أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار :

فإنه بإمكان المحاسب أن يقيس المبلغ المسجل للموجود غير الملموس "شهرة المحل" ، لأن هناك علاقة واضحة بين المنفعة التي تجلبها شهرة المحل لوحدة الاقتصادية ما و أرباحها ، لذا على المحاسب الماهر أن يستفيد من هذه الفرصة الربحية لكي يستنتج منها أكبر ربحية ، و فضلاً عن هذا فإن شهرة المحل لها وصف بليغ و هو " المنفعة و المزية النابعة من اسم الوحدة الاقتصادية و شهرتها و وصلاتها الجيدة ، فهي القوة الجاذبة التي تؤدي بالزبائن إلى مواصلة التعامل مع الوحدة الاقتصادية ، و إنها الشيء الوحيد الذي يميز الوحدة الاقتصادية القديمة الموجودة في السوق بشكل راسخ من وحدة اقتصادية جديدة في بداية عملها التجاري " .

معيار المحاسبة الدولي رقم (39) :

الأدوات المالية : الاعتراف و القياس Financial Instruments : Recognition and Measurement

إن عملية القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي بشيء معين هو (حدث إقتصادي) يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي ، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية ، و ذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد ، و بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الإحتساب (مطر ، 2010 : 143) .

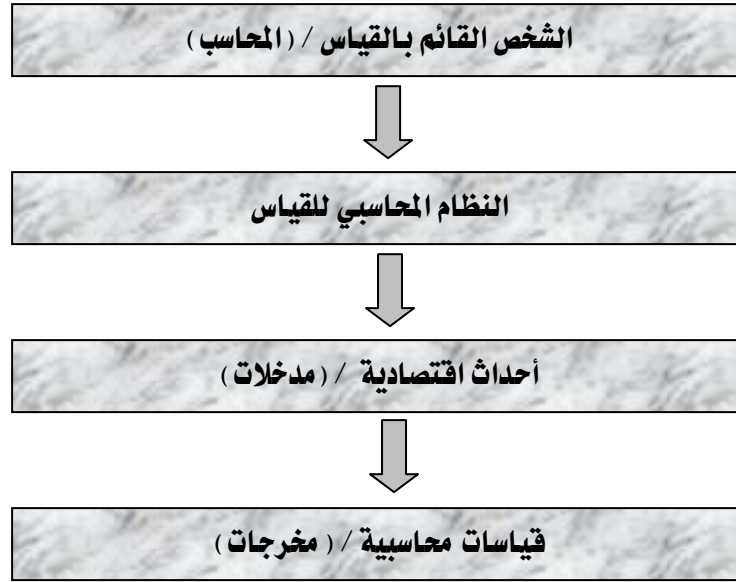
و قد يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأدوات المالية و قد جاء استكمالاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بعرض الأدوات المالية و يعتبر هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي و الذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس و الإثبات المحاسبي ، و ذلك بهدف تعزيز خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية (أبو نصار و حميدات ، 2009 : 648) .

● إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للاعتراف وقياس المطلوبات المالية وبعض عقود شراء أو بيع البنود غير المالية ، و يبين المعيار كيفية تصنيف الموجودات و المطلوبات المالية و متى يتم إلغاء الاعتراف بها .

● أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا المعيار : فإن المحاسب يقوم باستخدام التلاعب المحاسبي و ذلك من خلال ظاهرة تحيز القياس المرافقة لأي عملية قياس ، و من هنا فإن خاصية محل القياس في المجالات المحاسبية هي القيم المالية للحدث الإقتصادي ، و أيضاً ليس لها مفهوم محدد لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها ، و عملية القياس المحاسبي هي الأخرى محكومة بقواعد و مبادئ عامة ينقصها التحديد ، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات و التقديرات الشخصية للمحاسب ، و بالإضافة إلى ذلك فإن هناك عاملاً هاماً من العوامل المسببة لتحيز القياس المحاسبي ، و هو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبي "وحدة النقد" لأن قيمة هذه الوحدة (بخلاف وحدات القياس الأخرى) تتسم بسمة التقلب و عدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس ، و يجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب و عدم الثبات (مطر ، 2004 : 133) .

بمعنى من خلال هذا المعيار ترى أن تحيز القياس المحاسبي هو السبب الرئيس لكي يكون بإمكان المحاسب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، و إن تحلل ركائز عملية القياس المحاسبي على النحو الآتي :-

شكل رقم (3) : ركائز عملية القياس المحاسبي .



المصدر : (مطر ، 2010 : 156-161)

بناءً على هذا التحليل فإن أي خلل يصيب ركيزة من الركائز الثلاث الأولى ، لا بد وأن تنعكس آثاره على الركن الرابع (القياسات المحاسبية) في شكل تحيز يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس إما أكبر وإما أقل من قيمتها الفعلية، و يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع على النحو الآتي:

1. **تحيز مصدره قواعد القياس** : يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المرتبط عموماً بمجموعة المفاهيم و المبادئ و الفروض و الأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبي ، مثل "مبدأ التكلفة التاريخية ، و فرض ثبات وحدة النقد ، و ما دمنا قد ربطنا مصدر هذا النوع من أنواع التحيز بنظام القياس المحاسبي نفسه ، فإن دور المحاسب في نشوئه (من ناحية نظرية على الأقل) حيادي .
2. **تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس** : يقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس و ليس بالنظام المحاسبي ، مما يعني و من الناحية النظرية على الأقل ، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياً ، و هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية ، لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب نفسه .
3. **تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس و قواعد القياس التي يستخدمها أي تحيز مشترك** : و هو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس و قواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً ، مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة ، و هكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة ، تتضاعف آثاره على بياناته المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز بسوء استخدامه لهذه القاعدة المتحيزة .

خامساً : دور المجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية :

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها (International Accounting Standard) وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (International Financial Reporting) Standards كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة أمور من أهمها : (الخشاوي و الدوسري ، 2008 : 13-14)

1. التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (Financial Accounting Standards Boards) .
2. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي في إصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية .
3. الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت لاسيما قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية .
4. حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير التي كانت احدى نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية .

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، ومن أهم تلك التعديلات :

1. العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الدولية، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الوحدة الاقتصادية .
2. إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي توضح كيفية التطبيق العملي ، ويعتبر هذا الأمر من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة ، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار ، و هذا قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

3. العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير ، و هذا يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير .

4. إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملحق خاص بكل معيار، إن هذه التعديلات و غيرها لا تعني خلو معايير المحاسبة الدولية / معايير التقارير المالية الدولية من المحاسبة الإبداعية التي نعني بها التحسينات الإيجابية في المجال المحاسبي (صالح و فتيحة ، 2010: 12) . و لقد أصبح الإفصاح العادل و الشامل ذا أهمية بالغة في عملية التقرير المالي و استجابة للحاجات الإجتماعية المتغيرة، فقد تناول كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ، و لجنة تداول الأوراق المالية بشكل خاص " موضوع الإفصاح " ، و قد أصبحت مراعاة و تطوير قواعد أخلاق العمل المهني مهمة أيضاً في مهنة المحاسبة ، فأصبحت المحافظة على رفع مستويات الأخلاق المهنية مطلوبة من المحاسبين كمهنيين (شرويدر و آخرون ، 2010: 671) .

فضلاً عن هذا، لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تقديم بعض المفاهيم لمساعدة المستخدمين الخارجيين من أجل بناء وعي لدى المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية لكي يستفيدون منها في قراراتهم ، و من أجل مواجهة استخدام المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين ، و المعلومات المحاسبية التي تتميز بالملاءمة والمصادقية هي أساس نجاح اتخاذ القرارات الاقتصادية سواء كانت على المستوى الجزئي أو الكلي. وتتوقف جودة تلك المعلومات على مدى اكتمال وفعالية المعايير المحاسبية والتدقيقية التي تحكمها، فالمعايير المحاسبية توفر القواعد والإرشادات التي تساعد في إنتاج المعلومات المتضمنة في التقارير والقوائم المالية ، بينما تساعد المعايير التدقيقية في إضفاء الثقة على تلك المعلومات عن طريق رأي المدققين الحيادي في تقارير تدقيق تلك المعلومات ، ونتيجة للعولمة ودولية النشاط وتزايد تدفق رؤوس الأموال للاستثمار في الأسواق المالية، ظهرت أهمية التوفيق بين معايير المحاسبة التي تحكم جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها لمختلف الأطراف المستخدمة لها.

ولقد ظهر ذلك حالياً عن طريق الجهود المبذولة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي قامت بإصدار مجموعة متكاملة من المعايير الدولية للمحاسبة ، و فضلاً عن الدور الفعال الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في زيادة كفاءة الأسواق المالية وتشجيع الاستثمار إلا أن هناك خلافاً حول الأهمية النسبية للمفردات التي ينبغي أن تستخدم في بناء محتوى إطار تلك المعلومات في سد احتياجات المستخدمين ، فضلاً عن تعدد الممارسات المحاسبية، و هذا قد يؤدي إلى التباين في تحديد مدى اكتمال تلك المعلومات ومستوى جودتها في سد احتياجات المستثمرين ومن ثم التأثير السلبي على درجة المحتوى الإعلامي لها الذي قد يعد عائقاً على تشجيع الاستثمار وتنمية الأسواق المالية.

ولا شك أن المعايير المحاسبية هي الأداة التي يمكن استخدامها في معالجة تلك الآثار السلبية باعتبارها تمثل الأسس العامة المتفق عليها للتطبيق المحاسبي السليم بهدف ضبط الممارسات المحاسبية وتضييق التباين في التطبيق العملي تحقيقاً لموضوعية المعلومات من ناحية، وتوحيداً لأسس القياس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، وبذلك تتحقق الفاعلية للمعلومات المحاسبية في تشجيع الاستثمار نتيجة ارتقاء مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات المحاسبية وتعظيم جودتها، وإن وجود المعايير المحاسبية من شأنها توحيد الممارسات المحاسبية حتى لا تتاح الفرصة لإدارة الوحدة الاقتصادية في التحكم بأرقام الربح المحاسبي حيث يوجد ارتباط قوي بين تلك الأرقام وعوائد الأسهم بالسوق، وهذا يؤثر على فائدة ومنفعة المعلومات المحاسبية للمستثمرين، وكذلك تمكن تلك الأرقام المستثمر من تقييم درجات المخاطرة للأسهم.

ويتبين من ذلك بأن المعايير المحاسبية تسعى دائماً إلى تشجيع الاستثمار في الأسواق المالية من خلال تحقيق أفضل مستويات الجودة في المعلومات المحاسبية من حيث الملاءمة والمصدقية والقابلية للمقارنة وزيادة الفهم والتفسير في ضوء احتياجات بيئة الاستثمار، بالإضافة إلى تحقيق أفضل مستويات الاكتمال في هذا المحتوى من المعلومات والإفصاح الحيادي عنها وتخفيض عدم تماثلها لكافة الأطراف التي تشكل بيئة استثمارية (خضير، 2009: 58-59).

ويوجد العديد من العوامل والمتغيرات الدولية التي ساهمت في أحداث العديد من الاختلافات والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المحاسبية، من أبرزها ظهور الوحدات الاقتصادية الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في ظل العولمة والاتفاقيات الدولية، مما أدى إلى عدم قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية سواء من حملة الأسهم أو من أصحاب المصالح على اتخاذ القرارات تستند إلى أسس وقواعد محاسبية متباينة فيما بين الدول، لذا ظهرت الحاجة إلى وجود نوع من التوافق الدولي لقواعد إعداد المعلومات المحاسبية المقدمة من الوحدات الاقتصادية المتداولة أسهمها في الأسواق المالية (Stanko, 2000: 574) لذلك قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإعداد ونشر معايير محاسبية دولية يتم استخدامها أساساً لإعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة والعمل على تشجيع تبني مثل هذه المعايير بغرض توحيد الممارسات المحاسبية في كافة دول العالم.

المبحث الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على جودة المعلومات المحاسبية :

خصص هذا المبحث لغرض إلقاء الضوء على مفهوم جودة المعلومات المحاسبية ، و كذلك تم شرح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، و كذلك تم التطرق إلى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية .

أولاً : إطار مفاهيمي لجودة المعلومات المحاسبية .

ثانياً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

ثالثاً : تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية .

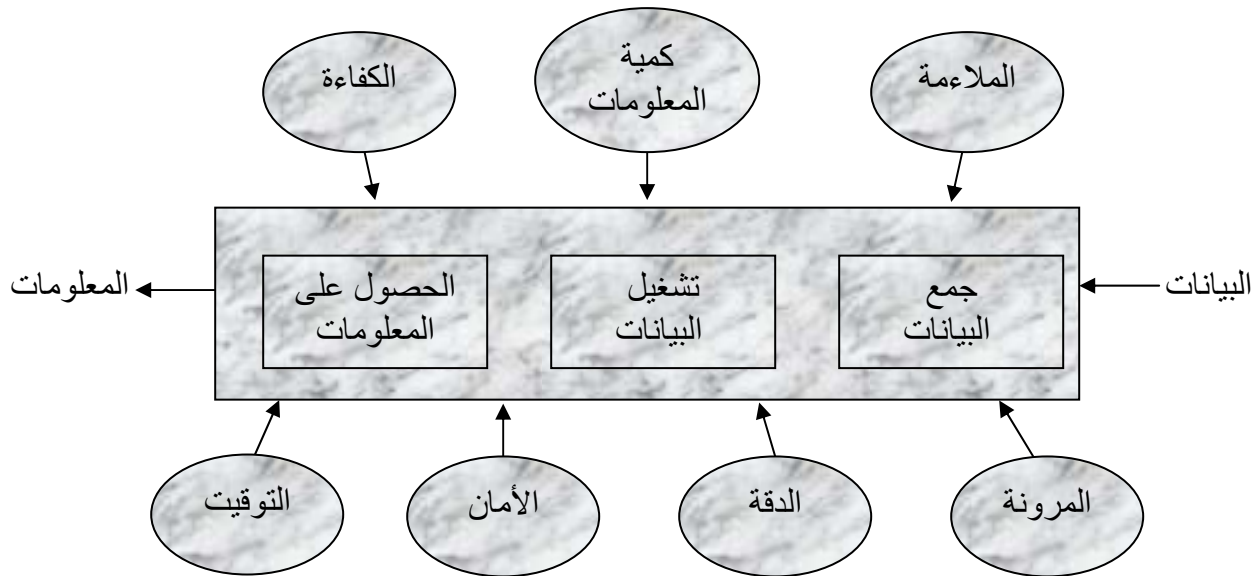
أولاً : إطار مفاهيمي لجودة المعلومات المحاسبية :

إن جودة المعلومات ترتبط بمجموعة من الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة، وتساعد المستخدم في ترشيد قراراته، والتي تسمى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. ان جميع المنظمات على اختلافها تحتاج إلى المعلومات والبيانات وتخطيطها لإدارة وتوجيه الأعمال اليومية وتقييم الأداء الماضي ، وتعتبر المحاسبة لغة الأعمال لأنها تسعى إلى قياس نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية عن مدة معينة وتصوير مركزها المالي في تاريخ محدد ، ثم تقوم بتوصيل المعلومات المالية بطريقة ملائمة إلى الاطراف المعنية طالما ان اللغة وسيلة اتصال للمجتمع فمن المنطقي ان تتغير اللغة لتعكس التغييرات التي تطرأ على حاجات المجتمع (2 : 1984 : Meigs and Meigs) . ينظر للبيانات على أنها المادة الأولية الخام للمعلومات إذ تتم معالجتها وتبويبها وتصنيفها داخل نظام المعلومات بهدف الحصول منها على المعلومات ، فالبيانات هي حقائق تم تسجيلها بشأن أحداث مستقلة وغير مرتبطة ببعضها وغير محددة العدد ، وهي تمثل المدخلات في نظام المعلومات وليس لها أثر واضح في اتخاذ القرارات (عطية ، 2000 : 9) ، بمعنى أن البيانات لو تركت على حالها فلن تضيف شيئاً إلى معرفة مستخدميها بما يؤثر على سلوكهم في اتخاذ القرارات ، وقد تكون في شكل فاتورة أو وثيقة أو أرقام أو غير ذلك من الوسائل الكفيلة بالوصف والتعبير عن شيء أو حدث معين .

بصورة عامة تعرف المعلومات بأنها ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات من تبويب وتحليل وتفسير بهدف استخدامها في توضيح الأمور المختلفة وبناء الحقائق عليها من قبل مستخدميها وبما يحقق الفائدة لهم (محمد، 2006 : 32) ، و بناءً على ما ذكر في تعريف البيانات والمعلومات يلاحظ انهما مصطلحان متكاملان وليسا مترادفين إذ أن البيانات هي المادة الخام للمعلومات وبما أن المعلومات تعمل على زيادة معرفة الشخص المستفيد منها لذا فإن عملية جمع البيانات ومعالجتها للوصول إلى المعلومات تكون نتيجة نقص المعرفة ، ويقصد بالمعرفة هنا التعبير عن القيمة الاقتصادية الحقيقية للمعلومات من وجهة نظر مستخدميها ويمكن قياسها بالفرق بين عوائد القرارات قبل استلام المعلومات وبعده، و يمكن قياس المعرفة أيضاً بمقدار الزيادة في مخزون المعرفة لدى مستخدم المعلومات بعد استلام المعلومات ، ومعنى ذلك أنه إذا لم تتغير المعلومات المستلمة من مخزون المعرفة الكامنة لدى متخذ القرار فإن قيمتها الاقتصادية بالنسبة له ستكون مساوية للصفر، لذا يمكن عد المعرفة كميّاراً للتفرقة بين البيانات والمعلومات من حيث إن البيانات لا تضيف شيئاً للمعرفة بينما المعلومات تعمل على زيادة معرفة الشخص المستفيد .

ويبين هذا الشكل كيفية تحويل البيانات إلى المعلومات و التمييز بينهما و أهداف التصميم الخاصة بنظام تحويل البيانات :

الشكل رقم (4) : أهداف التصميم الخاصة بنظام تحويل البيانات .



المصدر : (الدهراوي،2005: 118).

وهناك أيضاً الاتجاهات والعوامل السلوكية التي تحكم المستخدم في فهم وتحليل المعلومات المحاسبية المقدمة له، وكذلك فإن هذه المعلومات تحكمها مجموعة من المحددات أو القيود التي تجعل القائمين على النظام المحاسبي أخذها بعين الاعتبار عند تقديم المعلومات المحاسبية على شكل التقارير والقوائم المالية كمخرجات لهذا النظام (محمد، 2006: 44).

وتحدد جودة المعلومات المحاسبية الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة والقواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند إعداد التقارير والقوائم المالية من جهة أخرى وفي تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيقات محاسبية بديلة وفي التمييز بين ما يعد ضرورياً وما لا يعد كذلك (www.Socpa.org.Sa) و تعد جودة المعلومات المحاسبية معايير يمكن على أساسها الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، وكذلك يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض قياس القوائم المالية والإفصاح عنها (التكريتي والحمداني، 2002: 309)، ولكي تتسم المعلومات المحاسبية المنتجة من نظام المعلومات بالجودة المطلوبة يجب ان يتوفر فيها معيار المنفعة أي قدرة المعلومات على خدمة احتياجات قرار معين ويتم دائماً تقييم منفعة المعلومات في ضوء ارتباطها بالقرار الذي استخرجت من أجله (عطية، 2000: 43).

تحتل المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية مكانة متميزة في هيكل المعلومات الكلي للوحدة الاقتصادية، وذلك بسبب: (الحسون، 1991: 36).

1- إن المعلومات المحاسبية تعد الدعامة الأساسية التي تبنى عليها القرارات المالية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية، وإن هذه المعلومات هي التي تبنى عليها الحقائق والتقديرات القيمة لأنها المادة الأولية لصناعة القرار الصائب و إن درجة دقة وموضوعية القرار تتناسب طردياً مع دقة وكفاية المعلومات المحاسبية المتوفرة.

2- إن المعلومات المحاسبية تتصف بدرجة من الدقة أكثر من غيرها من المعلومات الأخرى .

3- إن المعلومات المحاسبية تتمتع بمستوى من المنطق قد لا يتوفر في غيرها من المعلومات وتستمد هذا المنطق من النظرية المحاسبية التي تحكم إنتاج المعلومات من المبادئ والمعايير التي تعتبر مرشداً في أداء العمل المحاسبي وضمان النوعية.

4- إن المعلومات المحاسبية هي الأساس الذي يعتمد عليه ملايين المستثمرين في سوق المال لتحديد قراراتهم الاستثمارية.

5- تعد المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية حجر الأساس في حوكمة الوحدات الاقتصادية حيث تعد من أهم الوسائل لتفعيل آليات حوكمة الوحدات الاقتصادية والأداة الرئيسية في تحقيق المساءلة لإدارة الوحدة أمام أصحاب المصالح وحملة الأسهم والمجتمع والبيئة عن مدى الوفاء بالتزاماتها تجاههم.

و فضلاً عن هذا فإن ما يجب أن ندركه هو أنّ أي قرار لا يمكن له أن يتم بمعزل عن البيئة المعلوماتية التي تحيطه، لذلك تُعدّ المعلومات المصدر الأساسي والمهم والأول لأي قرار يتخذ، بغض النظر عن نوع ونمط وأبعاد ذلك القرار، سواء أكان مالياً، أم إدارياً، أم اقتصادياً، أم اجتماعياً، أم سياسياً، أم غيره من القرارات (النقيب، 1999: 250).

وتعدّ المحاسبة أحد الأنظمة المعلوماتية التي تعتمد عليها عدة جهات في اتخاذ قراراتها، وقد اعترف بذلك مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، عندما أصدر بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (2) لعام 1980، إذ عرّف المحاسبة بأنها "نظام معلومات، هدفه الرئيس تقديم المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات" (Romney & Steinbart, 2000: p. 3).

و عليه فإن وظيفة المعلومات المحاسبية "هي زيادة المعرفة، أو تحويل المجهول إلى معلوم، أو تخفيض حالات الجهل وعدم التأكد لدى متخذي القرارات" ووفقاً لذلك، وإذا ما نظرنا إلى المحاسبة على أنها نظام للمعلومات، فإن مخرجات هذا النظام تتمثل بالمعلومات المحاسبية التي عرّفت بأنها "منتوج لديه القدرة على تقليل عدم التأكد في تفكير متخذ القرار حول الإجراء المناسب الذي يتوجب اتخاذه أو القيمة التي يتوجب قبولها" ، وبناءً على ذلك فإن مفهومين من مفاهيم المعلومات يجب أخذهما بالحسبان ، ولا سيما في حالة اتخاذ القرارات في ظل ظروف عدم التأكد ، وعلى الوجه الآتي :-

(1) مقدار المعلومات (2) قيمة المعلومات

فيما يتعلق بمقدار المعلومات فإنه كلما ازداد عدم تأكد متخذ القرار، ازداد معدل مقدار المعلومات التي يطلبها لتبلغه إلى ما يقوم به ، وكلما ازداد عدم تأكد متخذ القرار، ازدادت حاجته إلى المعلومات المحاسبية واهتمامه بها. أما فيما يتعلق بقيمة المعلومات، فإن المعنى الضمني لها لا يتمثل بالقدر الكبير من المعلومات التي تقلل عدم تأكد متخذ القرار فحسب، بل يتمثل كذلك بالمعلومات التي تلبّي حاجة متخذ القرار، وما نود أن ننوه إليه هو أن هدف المحاسب لا بد أن يتمثل بالتعرف على جميع الحوافز (Stimulus) ذات الصلة، وتفسيرها بصورة صحيحة للمستخدمين المختلفين، وهذا ما يتطلب منه أن يكون حساساً لاحتياجات المستخدمين والبيئة المحيطة به ، أي ان الإفصاحات المحاسبية ينبغي أن تحفز متخذي القرارات على اتخاذ إجراء سليم ، إذ تعدّ المحاسبة من وجهة نظرهم أحد أهم مصادر حصولهم على المعلومات (المشهداني، 1992: 46) .

فالمعلومات المحاسبية لا تفيد في تحقيق رقابة مالية فعالة فحسب، وإنما تفيد في:- (مرعي وطاهر، 1998: 324)

- 1- التعرف على تكلفة الأنشطة والمنتجات والخدمات المختلفة التي تؤديها الوحدات المختلفة، ومن ثم تحديد أسعار السلع والخدمات.
- 2- الوقوف على نتائج البرامج والأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها الوحدات، مقاسة في صورة عائد استثمار، أو أي مقياس آخر، ومن خلالها تقويم أداء هذه الوحدات.
- 3- بيان التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وهيكلتها واحتمالاتها.
- 4- الحكم على كفاية المسؤولين في الوحدات الإدارية وفعاليتهم في إدارة الأموال المتاحة.
- 5- بيان تأثير العمليات المالية في المركز المالي الخاص لمختلف الوحدات الإدارية.
- 6- المساعدة في أعمال التخطيط الاقتصادي لأنشطة الأجهزة الحكومية للدولة وبرامجها.
- 7- ترشيد القرارات الإدارية.

إن أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في المعلومات هي :-

1. إن المعلومات يجب أن تخفض حالة عدم التأكد لدى متخذ القرار .
2. إن المعلومات يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار ، أي إذا كانت المعلومة لم تخفض حالة عدم التأكد للاختيار بين البدائل المتاحة لدى متخذ القرار فإن المعلومات تصبح معرفة مضافة إلى مدارك متخذ القرار قد يستفيد مستقبلاً منها لعملية اتخاذ القرار (الجزراوي و الجنابي ، 2007: 14)

ثانياً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

لكي تكون التقارير والقوائم المالية مفيدة لقراءها ومستخدميها لا بد أن تكون ذات جودة معينة وتتوفر فيها خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية، ويقصد بها تلك الخصائص الرئيسية والثانوية والفرعية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وإن هذه الخصائص تشكل معايير أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفاعلية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها في ترشيد واتخاذ القرارات (النقيب، 2004، ص292)، إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات ، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقويم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرائق والأساليب المحاسبية البديلة (الشيرازي، 1990: 160) .

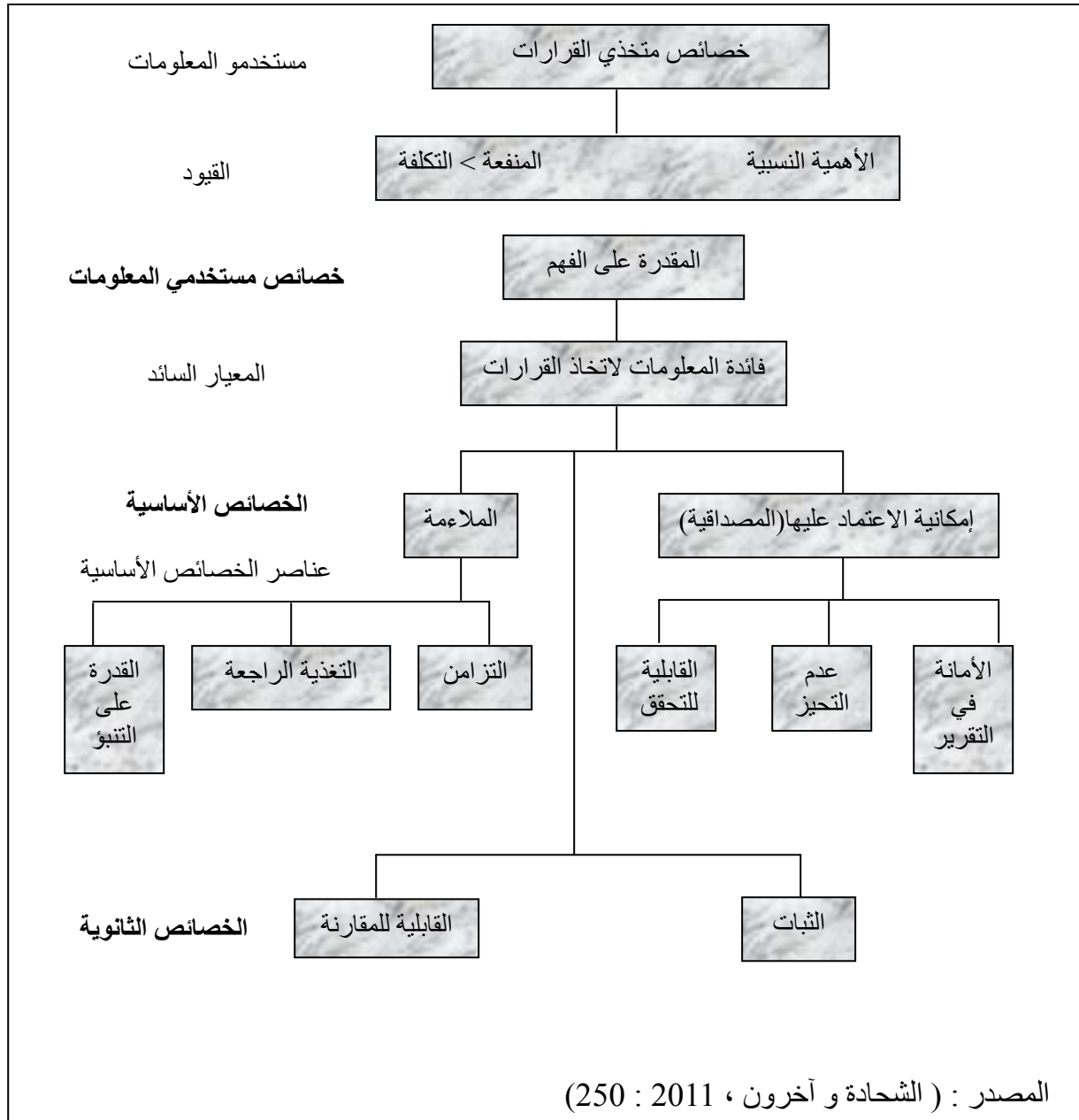
أي إن اختيار طريقة محاسبية مقبولة لكمية وأنواع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وطريقة عرض هذه المعلومات يتطلب تحديد البديل الذي يوفر أفضل المعلومات لأغراض ترشيد واتخاذ القرارات (الفداع،2002،ص50) ، يعني هذا توفير معلومات مفيدة وهي المعلومات القادرة على إشباع حاجة مستخدميها والمؤثرة تأثيراً ايجابياً في قراراتهم ، ففائدة المعلومات لمتخذي القرار تعتمد على عوامل كثيرة تتعلق بمجال الاستخدام ، مثل : طبيعة القرارات التي يواجهها ، و طبيعة النماذج القرارية المستخدمة ، و طبيعة و مصادر المعلومات التي يحتاجها ، و مقدار و نوعية المعلومات السابقة ، و مقدرة متخذ القرار على تحليل المعلومات و فهمها (الشحادة و آخرون ، 2011: 245)، إضافة إلى ذلك أصدر مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي (FASB) مجموعة خصائص تسمى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تلزم الوحدات بتطبيقها لكي تتمتع معلوماتها بالجودة وتكون ذات فائدة أكثر للمستخدم وكذلك لمتخذ القرار. بالإضافة إلى ذلك ضرورة الاهتمام بالجوانب السلوكية للمعلومات المحاسبية منها الإدراك والاتصال إذ ان عملية الاتصال ووسائل الاتصال مهمة وضرورية لاسيما في مجال المعلومات ، حيث الأجهزة وتقنية الاتصالات السريعة ودورها في إيصال المعلومات بسرعة إلى المستخدمين، وعامل الإدراك لدى المستخدمين جانب آخر له دور كبير في تقييم وفهم وتحليل المعلومات في عملية ترشيد واتخاذ القرارات ، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب ، و يستعرض (بطو، 2006: 112) تصنيف الخصائص الرئيسية و الفرعية للمعلومات المحاسبية وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (5) : تصنيف الخصائص الرئيسية و الفرعية للمعلومات المحاسبية :

أولاً:	الخصائص الرئيسية	عناصر الخصائص الرئيسية
1-	الملاءمة Relevance	أ. التوقيت المناسب Timeliness ب. القدرة على التنبؤ Predictive ج. التغذية العكسية Feed Back
2-	الموثوقية Reliability	أ. التمثيل الصادق Representation ب. إمكانية التحقق Verifiability ج. عدم التحيز Neutrality
ثانياً:	الخصائص الثانوية	
1-	القابلية للمقارنة Comparability	
2-	الثبات Consistency	

المصدر : (بطو، 2006: 112) .

و هذا الشكل يبين لنا الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :
الشكل رقم (5) : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



مما سبق يمكن القول إن الخصائص النوعية للمعلومات تهتم بالموصفات التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المعكوسة في القوائم و التقارير المالية التي تصدرها الوحدة المحاسبية في نهاية الدورة المالية ، إن من أشهر الدراسات التي اهتمت بموضوع الخصائص النوعية للمعلومات الدراسة التي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) عام 1980 في نشرته رقم (2) حول الخصائص التي من المفترض توافرها في المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق سياسة محاسبية معينة ، و هذه الخصائص جاءت في تلك التوصية على النحو الآتي:

أولاً : الخصائص الأساسية Primary properties

1. الملاءمة Relevance :

المعلومات تكون ملائمة إذا عملت لتخفيض حالة عدم التأكد لدى متخذي القرارات (الجزراوي و الجنابي ، 2007: 13) و لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار، فإذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة في القرار فإنها ليست ملائمة بالنسبة لهذا القرار (حنان،2003،ص191) ، لقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بان معيار (الملاءمة) أساسي في الحكم على كفاءة النظام المحاسبي ولتقويم المعلومات المحاسبية الناتجة عنه و بينت أن المعلومات المحاسبية لكي تكون ملائمة لمتخذ القرار يجب أن ترتبط بالهدف أو الغرض المراد تحقيقه و تؤثر فيه ، تعد المعلومات ملائمة-أو ذات علاقة وثيقة بقرار معين- إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة أحد البدائل التي يتعلق بها القرار، شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة (طلحة،2002،ص27) .

أ . التوقيت المناسب (التزامن) Timeliness :

بمعنى توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها فلن يكون لها تأثير على القرار، إذ إن عملية اتخاذ القرارات محددة دائماً بمدة زمنية معينة (حنان،2003،ص192-193) ، و المقصود بذلك أن المعلومات المحاسبية يتم توفيرها في الوقت المحدد الذي فيه الوصول إلى قرار ، أي توافر المعلومات لدى متخذي القرار قبل ان تفقد قدرتها على التأثير في القرارات ، وفي حالة عدم توافر المعلومات عند الحاجة إليها وفي الوقت المحدد تفقد الملاءمة في التوقيت لأن التوقيت الملائم للمعلومات المحاسبية يشير إلى ضرورة توفر المعلومات للمستخدمين في الوقت المناسب لإنجاز مهمة محددة أو اتخاذ قرار محدد (هلندي ، 2009: 64) .

ب . القدرة التنبؤية Predictive :

لكي تكتمل خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية يفترض أن تكون فيها القدرة على المساعدة في التنبؤ للتقديرات المستقبلية طالما أن المعلومات المحاسبية تخدم القرارات، والقرارات هي للمستقبل، اذن لا بد أن تكون للمعلومات المحاسبية القدرة على المساعدة في تحسين معرفة مستخدميها بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو تؤدي إلى تعزيز أو تصحيح توقعاتهم الحالية (الشيرازي،1990،ص200).

ج . التغذية الراجعة Feed back value :

إن للتغذية الراجعة دوراً مهماً في تصحيح التوقعات السابقة، وتساعد المستخدم في التحقق من التوقعات الماضية (العادلي و العظمة ،1986،ص775) أي إن المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي تترد مرة أخرى إلى النظام ، وهذه الخاصية تعد ضرورية جداً لأغراض الرقابة لأنها تمكن من إجراء المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلي والنتائج المخططة واتخاذ الإجراءات المصححة (محمد،2006،ص58).

2. الموثوقية (المصداقية) Reliability :

تشكل الموثوقية الخاصة الأساسية الثانية للمعلومات المحاسبية و تعد الموثوقية خاصية متأصلة في المعلومات المحاسبية وتعرف أحياناً ب(إمكانية الاعتماد على المعلومات) وتكون المعلومات محل ثقة عندما تكون ذات فائدة بالنسبة للشخص الذي يستطيع فهمها ، ويحقق قدراً من تخفيض عنصر عدم التأكد في الموقف الذي تستخدم فيه تلك المعلومات، وإن الموثوقية تتعلق بمدى اعتماد وثقة متخذ القرار على تلك المعلومات ، إي إنتاج حالة الاطمئنان لدى مستخدم تلك المعلومات في صنع قراراته (جربوع،2002،ص25) ، و تكون المعلومات ذات ثقة إذا كانت متحررة من الأخطاء و التحيز (الجزراوي و الجنابي ، 2007: 13).

أ. الصدق و الأمانة في العرض Representational faithfulness :

إن المعلومات الموثوقة من الضروري أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث التي تمثلها أو من المحتمل أن تمثلها، فمثلاً الميزانية وقائمة الدخل يجب أن تعبرا بصدق عن المركز المالي والعمليات المالية ونتائج الأعمال التي تنشأ عنها طبقاً للمعايير والأعراف بتاريخ إعداد القوائم ، وتزداد تلك الأهمية بالذات تجاه الأحداث المحتملة و المتوقعة الحدوث وغير المؤكدة ، و يستوجب التمثيل الصادق للواقع مخصصات مناسبة لحجمه (النقيب،2004،ص294) .

ب. الحياد و عدم التحيز Neutrality and partiality :

المقصود استخدام أسس وأساليب قياس بقصد توفير المعلومات المحاسبية دون الأخذ بنظر أي طرف من الأطراف المستفيدة من عملية القياس والإفصاح (محمد،2006،60) ، إن عملية اتخاذ القرارات تتطلب الاعتماد على معلومات خالية من التحيز تقوم على قياس وتعزيز الأحداث بطريقة موضوعية ومحايدة (قللي وهاشم،2004:19) ، ولا تعني الحيادية أن المعلومات بدون غرض، او ليس لها تأثير على سلوك المستخدم، لكن المقصود هو تجنب التحيز المعتمد الذي يهدف إلى التوصل إلى نتائج سابقة أو التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. (FASB,1980,p.100).

ج. القابلية للتحقق Verifiability :

المعلومات الآمنة التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تتوافر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها وإقامة الدليل على صحتها، فإن المعلومات التي تستمد من المحاسبة لا تتصف بأنها في كافة الأحوال معلومات موضوعية بصورة قاطعة، ومع ذلك فإن قابلية هذه المعلومات للتحقيق تؤدي إلى زيادة منفعتها- أي إن أساليب القياس والإفصاح التي استخدمت لإعداد تلك المعلومات من شأنها أن تؤدي إلى النتائج التي يستطيع التثبت منها أشخاص مستقلون عن الأشخاص الذين قاموا بإعداد تلك النتائج (طلحة،2002،ص29).

ثانياً : الخصائص الثانوية Secondary properties

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الخصائص الثانوية ، يجب توفرها في المعلومات المحاسبية :

1. القابلية للمقارنة Comparability :

هذه الخاصية أقل أهمية من خاصيتي الملاءمة والموثوقية، غير أن توافرها في المعلومات يزيد من فائدتها إذ تمكن مستخدم المعلومات من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء الوحدة وأداء الوحدات الأخرى خلال مدة زمنية معينة، ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في اعداد القوائم المالية و أي تغييرات في هذه السياسات وآثار هذه التغييرات ، ويجب ان يكون المستخدمون قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في الوحدة نحو العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من مدة لأخرى وبين الوحدات المختلفة (جربوع،2002،ص11) ، ولهذه الخاصية جانبان لكل منهما مغزاه فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة وهما:- (طلحة،2002،ص30)

أ . إمكانية المقارنة بين نتائج المدد المختلفة للوحدة الاقتصادية نفسها ونعني بذلك "الثبات والاستمرارية".

ب. امكان المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة لاسيما تلك الوحدات ذات الأنشطة المماثلة .

و هذه الخاصية تظهر بشكل كبير في حالة التشكيك في موثوقية المعلومات المحاسبية بسبب الحكم الشخصي الذي قد يتخذه المحاسب في اختيار أي من المبادئ المحاسبية التي يمكن ان يوصله وبسهولة إلى نتيجة أعمال الوحدة أو اختيار بديل من البدائل المحاسبية التي يؤدي استخدامها إلى الوصول إلى قوائم مالية تعكس بدقة وموضوعية نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية التي تقي بتلك الحالات من استخدام المعلومات المحاسبية التي من شأنها عقد المقارنات المكانية والزمانية بين الوحدات الاقتصادية (Hendriksen,1992,p.213).

2. الثبات و الإتساق Consistency :

إن لخاصية الثبات و الاتساق أهمية كبرى في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة.(الشحادة و آخرون،2011:248) ، و يعني الثبات أنه عند إعداد القوائم والتقارير المالية يفترض عدم تغير المبادئ المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاحداث والعمليات الاقتصادية من مدة إلى أخرى ، ويؤدي توافر الثبات في المعلومات إلى زيادة فائدتها للمستخدمين، وذلك بتسهيل تحليل وفهم المعلومات المحاسبية المقارنة ، وهو عنصر أساسي في عمليات المقارنة ، (APB,1971,p.391).

بالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في النشرة السابقة الذكر قيدين رئيسيين على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و هما :

1. التكلفة و العائد Cost/Beneft : يعتمد قرار الإدارة في إنتاج المعلومات المحاسبية عندما تتساوى تكلفة إنتاجها مع المنفعة المتحققة من استخدامها كحد أدنى تطبيقاً لمبدأ إقتصاديات المعلومات، أي مدى كفاءة النظام المحاسبي في توفير المعلومات بأقل تكلفة ممكنة (الشحادة و آخرون ، 2011: 249).

2. الأهمية النسبية Materiality :

و يحدد هذا القيد مستوى و درجة الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها ، و يشير إلى ضرورة تبويب و تصنيف المعلومات في القوائم المالية وفقاً لأهميتها النسبية لمتخذي القرارات ، و ضرورة الإهتمام بجوهر المعلومات المحاسبية (الشحادة و آخرون ، 2011: 249-250).

و بعد عرض هذه الخصائص نوضح مقاييس جودة المعلومات المحاسبية و فيما يأتي :

لكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى من الجودة، وذلك لاختلافها تبعاً لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات، إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات وعلى النحو الآتي :- (محمد ، 2006 : 66-67).

1. الدقة مقياساً لجودة المعلومات:- يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات، كلما زادت الدقة زادت جودتها ، ومع أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات إلا أنه لا يمكن تحقيقه، وذلك لكون المعلومات التي تتبني عليه القرارات تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم اليقين والتأكد. لذا غالباً ما تتم التوضيح بالدقة عند توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

2. المنفعة مقياساً لجودة المعلومات:- وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن ان تأخذ المنفعة إحدى الصور الآتية:

- المنفعة الشكلية:- أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار.
- المنفعة الزمنية:- توفر المعلومة لدى متخذ القرار عند الحاجة إليها.
- المنفعة المكانية:- أي الحصول عليها بسهولة.
- المنفعة التقييمية والتصحيحية:- قدرة المعلومات على التقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرارات.

3.الفاعلية مقياساً لجودة المعلومات:- تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق الوحدة لأهدافها من خلال موارد محددة، وبالنسبة للمعلومات فهي مدى تحقيق المعلومات لأهداف الوحدة او متخذ القرار من خلال استخدام الموارد المتاحة.

4.التنبؤ مقياساً لجودة المعلومات:- التنبؤ وسيلة يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث المستقبل، وهذه تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات. لذا فان جودة المعلومات تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ، او كمدخلات لنماذج الاختيار بين البدائل القرارية.

5.الكفاءة مقياساً لجودة المعلومات:- يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف الوحدة بأقل استخدام ممكن للموارد، وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات، يجب المقارنة بين موقف المستخدمين لها قبل تلقيهم إياها، ثم بعد استخدامهم إياها، أي "دراسة سلوك هؤلاء المستخدمين قبل المعلومات المحاسبية بدونها ثم بها" (الناغي ، 2007: 85) .

ثانياً : تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية :

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية "سبقت الإشارة إليها" وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، إلا أن اختيار الإدارة الطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها. <http://world-acc.net/vb/showthread.php?t=4925>

و فيما يأتي بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية ، وأثر كل منها على القوائم المالية:- (بطاينة، 2010، www.main.omandaily.om).

- عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة ، وهذا يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة.
- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع و صعوبة تحقق المدقق الخارجي منها وهذا يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة .
- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة وهذا يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح .
- تسجيل جزء من المبيعات في المدة اللاحقة أو الماضية وهذا يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح .
- عدم استبعاد مبيعات ما بين الوحدات الاقتصادية التابعة والقابضة وهذا يؤدي إلى تضخيم المبيعات. و إعادة التقييم للموجودات الثابتة وهذا يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين .
- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الوحدة الاقتصادية الأم وهذا يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات .
- تحويل الأعمال الخاسرة إلى وحدة اقتصادية تابعة وهذا يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية .
- تسجيل بعض الإيرادات أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل وهذا يؤدي إلى التأثير على الأرباح .
- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية المدة وهذا يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون .

- تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية المدة وهذا يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين .
- تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية المدة وهذا يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.

إن تلك الممارسات غير الأخلاقية وقد تكون غير قانونية في غالبية الدول ولكن يبقى الأمر هو حتمية وجود مراقبة ورقابة وممارسة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التنفيذية والإدارات المالية ومراقبي الحسابات والمدققين الداخليين أنفسهم لتلك الوحدات الاقتصادية .

فضلاً عن كل هذا فإن جميع عناصر بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه ، وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب ، و المحاسبة الإبداعية تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة و أرصدة العملات الأجنبية (الحملي ، 2009: 49) ، و تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل و قائمة المركز المالي ، و هي تتحدد من خلال رصد و متابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية المدة المالية و حتى نهايتها و يتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق (حنان ، 2003: 292).

و هناك آثار أخرى للمحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ، و منها : تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً و قبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها ، و زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة و هو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع موجود مقيم أقل من الحقيقة و كذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً و ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات المركز المالي (Schilit, 2002 : 24) .

و الجدول الآتي يبين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها إدارات الوحدات الاقتصادية للتلاعب في قائمة الدخل:

الجدول رقم (7)

أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل :-

إجراءات المحاسبة الإبداعية	البند
إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاؤها خلال العام القادم.	1. المبيعات
إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة.	2.
تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكالة كمبيعات.	3.
قيام الوحدة الاقتصادية بتسييل المخزون السلعي الذي قيم بطريقة LIFO.	1. كلفة البضاعة المباعة
تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون .	2.
تضمن كشوف الجرد أصنافاً راكدة .	3.
تأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى القادم .	4.
رسمة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسمة .	1. مصروفات التشغيل
إجراء تغيير غير مبرر في طرق الاندثار و الإطفاء .	2.
استخدام معدلات اندثار أقل من المعدل المتعارف عليه في الصناعة .	3.
عدم الإفصاح في قائمة الدخل عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاجي لاسيما إذا كانت مساهمته جوهرية في نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية .	1. نتيجة أعمال الأنشطة غير المتكررة
إدراج مكاسب البنود غير العادية و الإستثنائية ضمن الربح التشغيلي.	1. البنود غير العادية و الاستثنائية
دمج نصيب الوحدة الاقتصادية الأم في الوحدة الاقتصادية التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنه.	2.

المصدر : (مطر ، 2006 : 102-107).

و الجدول الآتي يبين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها إدارات الشركات للتلاعب في قائمة المركز المالي:-

الجدول رقم (8) : أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي :

إجراءات المحاسبة الإبداعية	البند
1. عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة .	النقدية
2. التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية .	
1. التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية .	الاستثمارات المتداولة
2. التلاعب في تصنيف الاستثمارات مثل تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها .	
3. تخفيض غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية .	
1. عدم الكشف عن الديون الراكدة و الديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها .	الذمم المدينة
2. تضمين رقم المدينين ذمماً مدينة لأطراف ذات صلة (تابعه أو زميلة).	
3. خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة بتحويل الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة .	
1. تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة .	المخزون
2. تعمد التلاعب بالأسعار .	
3. تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى WA .	
1. تغيير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية .	الاستثمارات طويلة الأجل
2. تجنب إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركة التابعة أو الزميلة .	
3. عدم استبعاد أثر المعاملات المتبادلة بين الشركة القابضة و التابعة .	
1. عدم الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية و اعتماد إعادة التقويم بالقيمة السوقية و إظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية .	الممتلكات و المنشآت و المعدات (الموجودات الثابتة)
2. تخفيض نسب الاندثار عن النسب المتعارف عليها في السوق .	
3. إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الاندثار .	

إعادة تصنيف بعض الأصول بين الموجودات الثابتة و المتداولة و الاستثمارات طويلة الأجل .	4.	
عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات القروض .	5.	
المبالغة في تقويم الموجودات غير الملموسة الناشئة عن الاندماج .	1.	الموجودات غير الملموسة
إثبات الموجودات غير الملموسة غير المشتراة.	2.	
تخفيض نسب إطفاء الموجودات غير الملموسة عن المعدلات المتعارف عليها.	3.	
عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة .	1.	المطلوبات المتداولة
سداد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة .	2.	
تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي .	3.	
الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة .	1.	المطلوبات طويلة الأجل
إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل استحقاقها و إضافة مكاسب ذلك إلى صافي الربح و ليس البنود غير العادية .	2.	
إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة .	1.	حقوق المساهمين
إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل .	2.	
إدراج مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية .	3.	
إثبات موجودات محتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها .	1.	الموجودات و الإلتزامات الطارئة أو المشروطة
إهمال الإفصاح عن الإلتزامات الطارئة أو المشروطة .	2.	

المصدر : (مطر ، 2006 : 102-107) .

الفصل

الثالث

الجانب الميداني

المبحث الأول : وصف عينة الدراسة.

المبحث الثاني : استخدام الاساليب الإحصائية لإختبار
الفرضيات.

المبحث الثالث : الاختبارات الإحصائية.

الفصل الثالث : الجانب الميداني

يضم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ، إذ يتناول المبحث الأول وصف عينة الدراسة ، بينما تناول المبحث الثاني تحقيق الفرضيات و تحليل نتائج الاستبانة لتعرف على مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية ، وهذا يتطلب التعرف على الأساليب المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات وخطوات إعداد الاستبانة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها لاستخراج النتائج من الأسئلة المطروحة في استمارة الاستبانة، أما المبحث الثالث فيتناول الاختبارات الإحصائية .

المبحث الأول : وصف عينة الدراسة .

المبحث الثاني : تحقيق الفرضيات الدراسة و تحليل نتائج الاستبانة .

المبحث الثالث : الاختبارات الإحصائية .

المبحث الأول : وصف عينة الدراسة :

يتضمن هذا المبحث وصف عينة الدراسة ، بهدف إعطاء وصف مفصل والخروج بنتائج عن عينة الدراسة، ويتم ذلك في ضوء مجالين هما:

أولاً : تحديد الوحدات الاقتصادية - عينة الدراسة -

تم توزيع استمارة الاستبانة على عينة عشوائية من ممارسي مهنة المحاسبة في عدد من الوحدات الاقتصادية في محافظة السليمانية ، وكان عدد الاستمارات الموزعة على هذه الوحدات الاقتصادية (115) استمارات ، وتمكنت الباحثة من استرداد (107) استمارات ، أي ما يعادل (93%) من مجموع الاستمارات الموزعة ، و إن قسماً من تلك الاستمارات أهملت (تلف) بسبب عدم اكتمال الإجابات عليها و هي (7) استمارات، ويوضح الجدول (9) الوحدات الاقتصادية عينة الدراسة وعدد الاستمارات الموزعة عليها ونسبهم المئوية وكالاتي :

الجدول (9) : توزيع استمارة الاستبانة على الوحدات الاقتصادية

ت	الوحدات الاقتصادية	العدد	النسبة %
1-	آسيا سيل للاتصالات	45	45 %
2-	كوردتيل للاتصالات	6	6 %
3-	كورك تليكوم للاتصالات	3	3 %
4-	شركة نوكان	14	14 %
5-	شركة التأمين الأهلية في كردستان	6	6 %
6-	شركة ناليا الأهلية	5	5 %
7-	المديرية العامة للرعاية والتنمية	9	9 %
8-	مديرية توزيع نفط السليمانية	7	7 %
9-	بنك الدجلة و الفرات الأهلي	5	5 %
	المجموع	100	100 %

الجدول من إعداد الباحثة.

يبين الجدول (9) الاستمارات الموزعة على الوحدات الاقتصادية - عينة الدراسة - ونسبهم المئوية ، وكانت أكبر نسبة من الاستمارات موزعة في شركة آسيا سيل ، أي ما يعادل (45%) من مجموع الاستمارات الموزعة لكن هناك نسبة تمثل ب(54%) من أفراد عينة الدراسة هم من أفراد شركات الاتصالات ، و تمثلت الشركات الأهلية ب (30%) من أفراد العينة ، و الدوائر الحكومية تتمثل ب (16%) من أفراد العينة و ذلك لإن ممارسي المحاسبة الإبداعية لا يمكن أن يستخدموا أساليب و طرائق المحاسبة الإبداعية من الدوائر الحكومية لأنهم مقيدون بالإرشادات و التعليمات الموجهة إليهم من قبل ديوان الرقابة المالية .

ثانياً: وصف الأفراد - عينة الدراسة -

تم اختيار العينة المتمثلة بممارسي مهنة المحاسبة في اختصاص المحاسبة والتدقيق الذين يعملون في تلك الوحدات الاقتصادية المذكورة سابقاً، والمتمثلة بـ (المحاسبين، المدققين، مديري الحسابات، مديري التدقيق) ، ويهدف وصف أفراد عينة الدراسة إلى توضيح أهم خصائص أفراد العينة من خلال ما تضمنته استمارة الاستبانة في الجزء الأول منها مجموعة من المعلومات العامة التي تتعلق بأفراد العينة، ومنها معلومات تتعلق بالمؤهل العلمي و المنصب لأفراد العينة فضلاً عن عدد سنوات الخبرة في مجال العمل المحاسبي، وايضاً تضمنت استمارة الاستبانة عدد الدورات التي شارك فيها أفراد العينة ونوعها، وعدد الدورات التدريبية الأخرى غير المذكورة ، و فيما يأتي وصف تلك المعلومات المتعلقة بهم :

1- المؤهل العلمي :

يبين الجدول (10) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، ويلاحظ أن أكثر نسبة لأفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس تمثلت بـ (68%) من أفراد العينة وكالاتي :

الجدول (10):توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

ت	المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
1-	دبلوم	30	30%
2-	بكالوريوس	68	68%
3-	دبلوم عالي	-	-
4-	ماجستير	2	2%
5-	دكتوراه	-	-
	المجموع	100	100%

الجدول من إعداد الباحثة.

2- المؤهل المهني:

يبين الجدول (11) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني في مجال العمل، و أعلى نسبة تمثل (73%) من أفراد عينة الدراسة هم من ممارسي العمل المحاسبي، وإن نسبة (27%) هم من ممارسي العمل التدقيقي، وكالاتي :

الجدول (11): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

ت	المؤهل المهني	العدد	النسبة %
1-	محاسب	61	61%
2-	مدقق	22	22%
3-	مدير حسابات	12	12%
4-	مدير تدقيق	5	5%
	المجموع	100	100%

الجدول من إعداد الباحثة.

3- عدد سنوات الخبرة في مجال العمل :

يبين الجدول (12) عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة في مجال تخصصهم أو عملهم الحالي، وان أفراد العينة لديهم خبرة عملية كافية في مجال عملهم، وذلك لأن نسبة (88%) لديهم أكثر من (6 سنوات) خبرة في مجال العمل المحاسبي و التدقيقي ، وهذا يشير إلى أن إجاباتهم على أسئلة الاستبانة كانت دقيقة إلى حد ما نتيجة للممارسات والخبرات المهنية المتراكمة لديهم في مجال عملهم الحالي .

الجدول (12):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في مجال العمل

ت	سنوات الخدمة	العدد	النسبة %
-1	اقل من 5	12	12%
-2	6 – 10	35	35%
-3	11 – 15	43	43%
-4	16 فأكثر	10	10%
	المجموع	100	100%

الجدول من إعداد الباحثة.

4- الدورات التدريبية لأفراد عينة الدراسة:

يبين الجدول (13) عدد الدورات التدريبية لأفراد عينة الدراسة وأنواعها ، وإن أكثر الدورات التدريبية التي يشارك فيها أفراد العينة الدورة المتخصصة في مبادئ وقواعد سلوك وأخلاق مهنة المحاسبة و الدورة المتخصصة في أهمية المعلومات المحاسبية التي تمثل أكبر نسبة و تمثل ب (78%) من جميع الدورات ، و تمثل نسبة (22%) من الدورات التي شارك فيها أفراد العينة المتخصصة حول معايير المحاسبة الدولية ، و هذا يدل على أن أفراد العينة لديهم إلمام كافٍ وبدرجة عالية حول الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة و حول أهمية المعلومات المحاسبية.

الجدول (13):الدورات التدريبية لأفراد عينة الدراسة وأنواعها

ت	الدورات التدريبية	العدد	النسبة %
-1	مبادئ وقواعد سلوك وأخلاق مهنة المحاسبة	29	39%
-2	معايير المحاسبة الدولية	16	22%
-3	أهمية المعلومات المحاسبية	29	39%
	مجموع الدورات	74	100%

الجدول من إعداد الباحثة.

5- الدورات التدريبية لأفراد العينة في مجال آخر :

يشير الجدول (14) إلى الدورات التدريبية لأفراد عينة الدراسة في مجال آخر لم يتم ذكره ، فضلاً عن الدورات التدريبية السابقة، فهناك نسبة (16%) تمثل أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة كانت لديهم مشاركة في دورات عامة في المجال المحاسبي ، وإن نسبة (11%) لديهم مشاركة في دورة متخصصة في التدقيق الداخلي و الخارجي ، وان نسبة (14%) لديهم مشاركة في دورات متخصصة في الحاسوب. ويدل هذا على المعرفة التامة لهم لاسيما عند اجتيازهم دورات في الحاسوب ، فضلاً عن مشاركتهم في دورات تتعلق بالعمل المحاسبي والتدقيقي التي تؤهلهم على التميز وممارسة عملهم المهني بجدارة تامة.

الجدول (14):الدورات التدريبية لأفراد العينة في مجال آخر

ت	الدورات التدريبية	العدد	النسبة %
1-	دورات عامة في مجال المحاسبة	6	16%
2-	دورات متخصصة في التدقيق الداخلي و الخارجي	4	11%
3-	دورات متخصصة في الحاسوب	5	14%
4-	دورات متخصصة في التسويق	2	5%
5-	دورات متخصصة في المهارات المالية للمدراء	1	3%
6-	دورات متخصصة في صندوق النقد الدولي	1	3%
7-	دورات متخصصة في البورصة	1	3%
8-	دورات متخصصة في التجارة	2	5%
9-	دورات متخصصة في الترقية في نقابة المحاسبين	1	3%
10-	دورة الاقتصاد الدولي	1	3%
11-	دورات متخصصة في المخاطر المالية	1	3%
12-	دورات تدريبية في اللغة الإنكليزية	2	5%
13-	دورات متخصصة في المصرف	1	3%
14-	دورات عمليات الودائع المصرفية	2	5%
15-	دورات متخصصة في التأمين	3	7%
16-	دورات متخصصة في التسهيلات المصرفية	1	3%
17-	دورات متخصصة في خطاب الضمان	1	3%
18-	دورات تدريبية في أساليب معالجة الديون في المؤسسات المالية	2	5%
	مجموع الدورات	37	100%

الجدول من إعداد الباحثة.

المبحث الثاني : استخدام الأساليب الإحصائية لإختبار الفرضيات :

المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة (أساليب التحليل الإحصائي للبيانات)

لتحقيق أهداف الدراسة و الاجابة على أسئلتها تم استخدام الأدوات الإحصائية الآتية لهذه المعالجات من خلال برنامج الأحزمة للعلوم الاجتماعية (SPSS) إصدار رقم (20) :

1. التكرارات و النسب المئوية و ذلك لوصف أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لخصائصهم الشخصية بالإضافة إلى التكرارات و النسب المئوية لكل فقرة من فقرات محاور الدراسة .
2. المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية و ذلك للحكم على استجابة عينة الدراسة لمتغيرات الدراسة.
3. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط : حيث يقوم هذا الإختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين و ذلك لحساب معاملات الارتباط بين جميع محاور الدراسة و وجود علاقة بين المحاور ، و معرفة أي محورين أقوى ارتباطاً و أيهما الأقل ارتباطاً .
4. الارتباط المتعدد بين المتغيرات المدروسة : لقياس درجة العلاقة بين متغير معين و مجموعة من المتغيرات اخرى نستخدم لذلك معامل ارتباط المتعدد (Multiple correlation) .
5. معامل كرونباخ الفا (Cronbach's Alpha) حيث استخدام هذا المعامل للتحقق من ثبات اداة القياس المستخدمة .

أولاً : صدق الاستبانة : يقصد بصدق الاستبانة ان تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قامت الباحثة بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين :

1- صدق الاستبانة من وجهة نظر المحكمين:

عرضت الباحثة الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (22) استاذاً متخصصاً في مجال المحاسبة و الإحصاء و الإدارة و الإقتصاد ، وأسماء المحكمين في الملحق رقم (2)، و قد استجابت الباحثة لآراء المحكمين و قامت بإجراء ما يلزم من حذف و تعديل في ضوء المقترحات المقدمة و بذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية كما في الملحق رقم (1) .

2 - صدق المقاييس: يقصد بصدق المقاييس ان تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه ، و قد قامت

الباحثة بالتأكد من صدق المقاييس بطريقتين :

أ : ثبات المفردات و صدقها : إن زيادة قيمة معامل الفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة، و يمكن حساب معامل الصدق (Validity) عن طريق جذر معامل الثبات وهو يعرف بصدق المحك. وان الثبات يعني استقرار المقياس و عدم تناقضه مع نفسه، أي إن المقياس يعطي النتائج نفسها باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على العينة نفسها . أما الصدق فيقصد به ان المقياس يقيس ما وضع لقياسه و يساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

ب : الاتساق الداخلي Internal Validity : يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي اليه هذه الفقرة و قد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة و ذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور نفسه.

أ- نتائج ثبات المفردات و صدقها "معاملات الصدق و الثبات للمقاييس المستخدمة"

1- ثبات المفردات و صدقها بالنسبة للمتغيرات

فيما يأتي توضيح لمعاملات الفا كرونباخ و معاملات الصدق بالنسبة لمتغيرات الدراسة ، حيث يبين الجدول رقم (15) معامل الفا كرونباخ و معامل الصدق لجميع الحالات .

الجدول رقم (15) : معامل الفا كرونباخ و معامل الصدق لجميع الحالات

النتيجة	معامل الفا للثبات	معامل الصدق	عدد الفقرات	1- المتغيرات	الرقم
مقبول	0.846	0.92	33	المحاسبة الإبداعية	1
مقبول	0.751	0.87	10	المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية	2
مقبول	0.791	0.89	6	أثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية	3
مقبول	0.896	0.95	49	جميع اسئلة الاستمارة	4
النتيجة	معامل الفا للثبات	معامل الصدق	عدد الفقرات	2- المحاور	المحاور
مقبول	0.706	0.84	10	طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية	المحور 1
مقبول	0.579	0.76	6	اسباب اللجوء للمحاسبة الإبداعية	المحور 2
مقبول	0.817	0.90	8	اساليب المحاسبة الإبداعية	المحور 3
مقبول	0.809	0.90	9	وسائل تجنب المحاسبة الإبداعية	المحور 4
مقبول	0.809	0.90	7	اهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية	المحور 5
مقبول	0.52	0.69	3	اهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في دعم ممارسات المحاسبة الإبداعية	المحور 6
مقبول	0.791	0.89	6	اثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية	المحور 7
مقبول	0.896	0.95	49	جميع المحاور	مجموع
النتيجة	معامل الفا للثبات	معامل الصدق	النسبة من العينة	3- المؤهل العلمي	ت
مقبول	0.861	0.93	30	دبلوم	1
مقبول	0.905	0.95	70	بكالوريوس	2
مقبول	0.896	0.95	100	جميع البيانات	3
النتيجة	معامل الفا للثبات	معامل الصدق	النسبة من العينة	4- المنصب	الرقم
مقبول	0.852	0.92	61	محاسب	1
مقبول	0.868	0.93	22	مدقق	2
مقبول	0.919	0.96	12	مدير حسابات	3
مقبول	0.870	0.93	5	مدير تدقيق	4
مقبول	0.896	0.95	100	جميع اسئلة الاستمارة	5
النتيجة	معامل الفا للثبات	معامل الصدق	النسبة من العينة	5- سنوات الخدمة	الرقم
مقبول	0.863	0.74	12	اقل من 5 سنوات	1
مقبول	0.865	0.75	35	5 إلى 10 سنوات	2
مقبول	0.912	0.83	43	11 إلى 15 سنة	3
مقبول	0.899	0.81	10	16 فأكثر	4
مقبول	0.896	0.80	100	جميع اسئلة الاستمارة	5

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على العينة

يلاحظ أن معاملات الثبات كلها مقبولة باعتبار أنها أكبر من القيمة (0.50) بكثير لكل (المتغيرات و المحاور)، و (المؤهلات العلمية و المناصب و سنوات الخدمة) و هذا يدل على توفر درجة كبيرة من الثبات في الاجابات لذا يمكن القول إن الاستبيان صالح كأداة للدراسة .

ب: نتائج الاتساق الداخلي :-

نوضح معامل الارتباط لجميع فقرات المتغيرات و الدرجة الكلية للمتغير .

1- نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمتغير الأول : (المحاسبة الإبداعية)

يوضح الجدول (16) ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المتغير الأول و الدرجة الكلية للمتغير ، يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند المستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) ، و بذلك يعتبر المتغير صادقاً لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (16) ترتيب فقرات المتغير الأول حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه

Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	الفقرات	ت	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	الفقرات	ت
القيمة الاحتمالية (.Sig)	معامل ارتباط بيرسون			القيمة الاحتمالية (.Sig)	معامل ارتباط بيرسون		
.000	0.403	X7	18	.000	0.654	X23	1
.000	0.393	X27	19	.000	0.621	X21	2
.000	0.378	X20	20	.000	0.6	X30	3
.000	0.369	X8	21	.000	0.54	X25	4
.000	0.364	X28	22	.000	0.529	X31	5
.000	0.351	X17	23	.000	0.527	X6	6
.000	0.346	X19	24	.000	0.525	X26	7
.002	0.308	X2	25	.000	0.519	X10	8
.002	0.303	X14	26	.000	0.515	X5	9
.006	0.272	X3	27	.000	0.487	X29	10
.007	0.267	X12	28	.000	0.485	X15	11
.047	0.199	X11	29	.000	0.476	X16	12
.050	0.197	X4	30	.000	0.458	X18	13
.050	0.197	X13	31	.000	0.429	X9	14
.121	0.156	X33	32	.000	0.414	X22	15
.148	0.146	X1	33	.000	0.413	X24	16
				.000	0.404	X32	17

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المتغير الأول (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول اعلاه بأن أكبر قيمة للارتباط هي (0.654) مقابل الفقرة 23 أي إن أكبر ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمتغير الأول هو الفقرة 23 ، حيث يؤكد المستجيبون في عينة البحث على أن "عدم الكشف عن الديون غير المتحصلة و الديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها" تعتبر أحد أساليب المحاسبة الإبداعية، في حين إن أقل ارتباط هو (0.146) مقابل الفقرة 1 ، أي إن أقل ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمتغير الأول هو الفقرة الأولى ، حيث يؤكد المستجيبون على أن النمو المعرفي في مجال تكنولوجيا المعلومات لا يساعد في توليد الأفكار و الممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي ويمكن رجوع سبب هذه الإجابة بهذا الشكل عدم مواكبة التطورات في المجال المحاسبي من قبل المحاسبين والمدققين في البيئة العراقية .

2- نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمتغير الثاني (المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية)

يوضح الجدول (17) ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المتغير الثاني و الدرجة الكلية للمتغير ، و يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند المستوى المعنوي ($\alpha=0.05$) و بذلك يعتبر المتغير صادقاً لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (17) ترتيب فقرات المتغير الثاني حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه

ت	الفقرات	Pearson Correlation	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig. (2-tailed) (.Sig) القيمة الاحتمالية
1	X40	0.655	0
2	X39	0.638	0
3	X38	0.61	0
4	X42	0.61	0
5	X36	0.597	0
6	X41	0.544	0
7	X43	0.512	0
8	X35	0.498	0
9	X37	0.468	0
10	X34	0.44	0

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المتغير الثاني (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول اعلاه بأن أكبر قيمة للارتباط هي (0.655) مقابل الفقرة 40 ، أي ان أكبر ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمتغير الأول هو الفقرة 40 ، حيث يؤكد المستجيبون في عينة البحث على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية الملائمة في مجال الإفصاح يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية، في حين إن أقل ارتباط هو (0.44) مقابل الفقرة 34 ، أي ان اقل ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمتغير الثاني هو الفقرة 34 ، و هذه الفقرة تؤكد على عدم تطبيق المعايير المحلية و القواعد المحاسبية عند إعداد القوائم المالية و الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في هذه القوائم .

3- نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمتغير الثالث (اثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية)

يوضح الجدول (18) ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المتغير الثاني و الدرجة الكلية للمتغير و الذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$ و بذلك يعتبر المتغير صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (18) ترتيب فقرات المتغير الثالث حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمتغير نفسه

ت	الفقرات	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	حجم العينة
		معامل ارتباط بيرسون	(.Sig) القيمة الاحتمالية	
1	X45	0.795	.000	100
2	X47	0.785	.000	100
3	X46	0.781	.000	100
4	X49	0.685	.000	100
5	X44	0.608	.000	100
6	X48	0.519	.000	100

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المتغير الثاني (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول اعلاه أن أكبر قيمة للارتباط هي (0.795) مقابل الفقرة 45 ، أي إن أكبر ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمتغير الأول هو الفقرة 45 ، حيث يؤكد المستجيبون في عينة البحث على ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من الممارسات المحاسبية الإبداعية لأنها تساهم في إتخاذ القرارات السليمة، في حين اقل ارتباط هو (0.519) مقابل الفقرة 48 ، أي إن أقل ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمتغير الثاني هو الفقرة 48 ، التي تؤكد على أن استخدام طرق مختلفة لتقدير المخزون يؤدي إلى تضخيم الأرباح و بالتالي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية .

ونوضح معامل الارتباط بين جميع فقرات كل محور و الدرجة الكلية للمحور :

4 - نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمحور الأول (طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية)

يوضح الجدول (19) ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول و الدرجة الكلية للمحور و يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية(دالة)عند المستوى المعنوي ($\alpha=0.05$) ، وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (19) ترتيب فقرات المحور الأول حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه

ت	الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	(.Sig)القيمة الاحتمالية	حجم العينة
1	X7	0.636	0	100
2	X10	0.623	0	100
3	X9	0.618	0	100
4	X5	0.589	0	100
5	X6	0.589	0	100
6	X2	0.572	0	100
7	X3	0.457	0	100
8	X8	0.453	0	100
9	X4	0.445	0	100
10	X1	0.172	0.087	100

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المحور الأول (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول اعلاه بان اكبر قيمة للارتباط هي (0.636) مقابل الفقرة 7 ، أي ان اكبر ارتباط بين الفقرة و درجة الكلية للمحور الأول هو الفقرة 7 ، تتفق غالبية المستجيبون في عينة البحث على أن سوء استخدام الأهمية النسبية أحد مجالات المحاسبة الإبداعية ، في حين أن أقل ارتباط هو (0.172) مقابل الفقرة 1 ، أي ان اقل ارتباط بين الفقرة و درجة الكلية للمحور الأول هو الفقرة 1 ، حيث يؤكد المستجيبون على أن النمو المعرفي في مجال تكنولوجيا المعلومات لا يساعد في توليد الأفكار و الممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي ، و يمكن رجوع سبب هذه الإجابة بهذا الشكل عدم مواكبة التطورات في المجال المحاسبي من قبل المحاسبين و المدققين في البيئة العراقية ، و أكد الجدول رقم (16) على هذا.

5 - نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمحور الثاني (أسباب اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية)

يوضح الجدول (20) ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني و الدرجة الكلية للمحور و يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند المستوى المعنوي ($\alpha=0.05$) و بذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (20) ترتيب فقرات المحور الثاني حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه

ت	الفقرات	Pearson Correlation	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig. (2-tailed) (.Sig) القيمة الاحتمالية
1	X16	0.733	0
2	X15	0.650	0
3	X14	0.590	0
4	X12	0.550	0
5	X11	0.490	0
6	X13	0.358	0

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المحور الثاني (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول أعلاه بأن أكبر قيمة للارتباط هي (0.733) مقابل الفقرة 16 أي إن أكبر ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمحور الأول هو الفقرة 16 ، حيث يتفق غالبية المستجيبون في عينة البحث على تسريع تحصيل المدينين و تأخير الدفع الدائنين في نهاية الفترة يعتبر أحد أسباب اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية و يمكن رجوع سبب ذلك هو لغرض بيان الوضع المالي للوحدة الاقتصادية بشكل أفضل، في حين اقل ارتباط هو (0.358) مقابل الفقرة 13 ، أي ان اقل ارتباط بين الفقرة و درجة الكلية للمحور الثاني هو الفقرة 13 ، حيث يؤكد المستجيبون على ان الإدارة لا تهتم كثيراً بالتصنيف المهني .

6- نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمحور الثالث (أساليب المحاسبة الإبداعية)

يوضح الجدول (21) ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث و الدرجة الكلية للمحور، و يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند المستوى المعنوي ($\alpha=0.05$) و بذلك يعد المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (21) ترتيب فقرات المحور الثالث حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه

ت	الفقرات	Pearson Correlation	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig. (2-tailed) (.Sig) القيمة الاحتمالية
1	X21	0.776	0
2	X22	0.701	0
3	X23	0.693	0
4	X18	0.675	0
5	X17	0.637	0
6	X20	0.608	0
7	X19	0.604	0
8	X24	0.598	0

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المحور الثالث (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول اعلاه أن أكبر قيمة للارتباط هي (0.776) مقابل الفقرة 21، أي إن أكبر ارتباط بين الفقرة و درجة الكلية للمحور الأول هو الفقرة 21 ، يؤكد أغلب المستجيبون في عينة البحث على التلاعب في أسعار صرف العملات الأجنبية عند ترجمة المعاملات يعد أحد أساليب المحاسبة الإبداعية ، في حين أن أقل ارتباط هو (0.598) مقابل الفقرة 24، أي ان اقل ارتباط بين الفقرة و درجة الكلية للمحور الثالث هو الفقرة 24، تبين بأن لا يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل اكتسابها كإيراد متوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها .

7- نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمحور الرابع (وسائل تجنب المحاسبة الإبداعية)

يوضح الجدول (22) ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع و الدرجة الكلية للمحور، و يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند المستوى المعنوي ($\alpha=0.05$) وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه:

الجدول رقم (22) ترتيب فقرات المحور الرابع حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه

ت	الفقرات	Pearson Correlation معامل ارتباط بيرسون	Sig. (2-tailed)	حجم العينة
			(.Sig) القيمة الاحتمالية	
1	X26	0.765	0	100
2	X25	0.757	0	100
3	X29	0.72	0	100
4	X27	0.676	0	100
5	X28	0.667	0	100
6	X30	0.63	0	100
7	X31	0.625	0	100
8	X32	0.497	0	100
9	X33	0.328	0.001	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المحور الرابع (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول اعلاه أن أكبر قيمة للارتباط هي (0.765) مقابل الفقرة 26، أي إن أكبر ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمحور الأول هو الفقرة 26 ، يؤكد المستجيبون في عينة البحث على إعتبار المحاسبة الإبداعية تحدياً أخلاقياً للمحاسبين و المدققين .

في حين اقل ارتباط هو (0.328) مقابل الفقرة 33، أي ان اقل ارتباط بين الفقرة و درجة الكلية للمحور الرابع هو الفقرة 33 ، تبين نتائج الإستبانة أنه ليس من الضرورة الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية التي تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ، و يرجع سبب ذلك إلى أنه في أكثر الأحيان يكون الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية بأسباب مقنعة دون توفر أدلة تثبت ذلك،

8 - نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمحور الخامس (أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في

تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية)

يوضح الجدول (23) ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس و الدرجة الكلية للمحور ، و يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند مستوى معنوي ($\alpha=0.05$) و بذلك يعد المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (23) ترتيب فقرات المحور الخامس حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه

ت	الفقرات	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	حجم العينة
		معامل ارتباط بيرسون	(.Sig) القيمة الاحتمالية	
1	X36	0.677	0	100
2	X39	0.642	0	100
3	X38	0.636	0	100
4	X35	0.599	0	100
5	X37	0.517	0	100
6	X34	0.506	0	100

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المحور الخامس (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول أعلاه أن أكبر قيمة للارتباط هي (0.677) مقابل الفقرة 36 ، أي إن أكبر ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمحور الأول هو الفقرة 36 ، إذ تؤكد هذه النتيجة على أن إصدار بعض المفاهيم الخاصة بالمحاسبة الإبداعية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية سوف يساهم في مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية و بالتالي تخفيض استخدام هذه الأساليب ، في حين أن أقل ارتباط هو (0.506) مقابل الفقرة 34 ، أي ان اقل ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمحور الخامس هو الفقرة 34 ، التي تؤكد على ان عدم تطبيق المعايير المحلية و القواعد المحاسبية عند إعداد القوائم المالية و الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في هذه القوائم ، و أكد الجدول رقم (17) على هذا.

9 - نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمحور السادس (أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في

دعم ممارسات المحاسبة الإبداعية)

يوضح الجدول (24) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس و الدرجة الكلية للمحور و يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند المستوى المعنوي ($\alpha=0.05$) ، و بذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه، و لايجاد ترتيب فقرات المحور السادس حسب قوة الارتباط مع درجة الكلية مع المحور نفسه يمكن ترتيب الجدول و كالاتي :

الجدول رقم (24) ترتيب فقرات المحور السادس حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه

ت	الفقرات	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	حجم العينة
		معامل ارتباط بيرسون	(.Sig)القيمة الاحتمالية	
1	X42	0.803	0	100
2	X41	0.75	0	100
3	X43	0.524	0	100

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المحور السادس (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول اعلاه أن اكبر قيمة للارتباط هي (0.803) مقابل الفقرة 42 أي ان اكبر ارتباط بين الفقرة و درجة الكلية للمحور الأول هو الفقرة 42 ، تبين من نتائج الإستبانة أن معايير المحاسبة الدولية قد تدعم ممارسات المحاسبة الإبداعية مثلاً : إن تأجيل الإعتراف بالإيراد الذي يتوقع حصوله أو من المحتمل تحقيقه إلى المدة التي تحققه الوحدة الاقتصادية بالشكل الفعلي ، في حين إن أقل ارتباط هو (0.524) مقابل الفقرة 43 ، أي إن أقل ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمحور السادس هو الفقرة 43 ، تؤكد عينة البحث على أنه في حالة التضخم "الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" لا يستخدم معيار 29 في الوحدات الاقتصادية لعينة البحث ، لذلك لا تتوفر معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية .

10- نتائج الاتساق الداخلي بالنسبة للمحور السابع (أثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية)

يوضح الجدول (25) ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السابع و الدرجة الكلية للمحور ، و يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند المستوى المعنوي ($\alpha=0.05$) و بذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (25) ترتيب فقرات المحور السابع حسب قوة الارتباط مع الدرجة الكلية للمحور نفسه

ت	الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	Sig. (2-tailed)	
			القيمة الاحتمالية (.Sig)	حجم العينة
1	X45	0.795	0	100
2	X47	0.785	0	100
3	X46	0.782	0	100
4	X49	0.685	0	100
5	X44	0.607	0	100
6	X48	0.519	0	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المحور السابع (بعد الترتيب)

يلاحظ في الجدول اعلاه أن أكبر قيمة للارتباط هي (0.795) مقابل الفقرة 45 ، أي إن أكبر ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمحور السابع هو الفقرة 45 ، حيث يؤكد المستجيبون في عينة البحث على ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية لأنها تساهم في اتخاذ القرارات السليمة ، يؤكد الجدول (18) على هذا ، في حين أن اقل ارتباط هو (0.519) مقابل الفقرة 48 أي ان اقل ارتباط بين الفقرة و الدرجة الكلية للمحور السابع هو الفقرة 48، التي تؤكد على أن استخدام طرق مختلفة لتقدير المخزون يؤدي إلى تضخيم الأرباح و بالتالي يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ، و يؤكد الجدول رقم (18) على هذا .

ثانياً - العلاقة بين المتغيرات :

1- معامل ارتباط بيرسون :

لإيجاد العلاقة بين المتغيرات الثلاثة المدروسة نستخدم معامل ارتباط بيرسون ، إذا كانت قيمة معامل ارتباط بيرسون موجبة فإنها تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرات ، أما إذا كانت سالبة فتدل على وجود علاقة عكسية بين المتغيرات ، و كلما اقتربت قيمة معامل ارتباط بيرسون من (1) فإنها تدل على وجود علاقة طردية قوية ، و كذلك كلما اقتربت من (-1) فإنها تدل على وجود علاقة عكسية قوية بين المتغيرات ، و باستخدام برنامج (SPSS) كما يوضح في الفقرات الآتية ، اظهرت أن توجد علاقة طردية و معنوية بين المتغيرات المدروسة و كالاتي:

الجدول رقم (26) مصفوفة الارتباطات بين متغيرات الثلاثة

المتغيرات		المتغير الأول	المتغير الثاني	المتغير الثالث
المتغير الأول المحاسبة الإبداعية	Pearson Correlation	1	0.550	0.50
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
المتغير الثاني المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية	Pearson Correlation	0.550	1	0.646
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
المتغير الثالث أثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية	Pearson Correlation	0.50	0.646	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	100	100	100

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المتغيرات

يلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة جميع معامل الارتباط موجبة ، و يدل ذلك على وجود علاقة طردية بين جميع متغيرات الدراسة و ذات دلالة إحصائية عالية جداً (أقل من أو تساوي 0.001) أي أن قيمة (Sig) لجميع معامل ارتباط اقل من المستوى المعنوي (0.05) ، و يدل ذلك على وجود علاقة معنوية بين جميع المتغيرات، و يلاحظ أن إرتباط المتغيرين الثاني و الثالث (المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية) و (أثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية) هما (0.646) .

و ان إرتباط المتغيرين الأول و الثالث (المحاسبة الإبداعية) و (أثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية) هما (0.50)، و هذا ما يحقق (فرع ب) من الفرضية الأولى : إرتباط أساليب المحاسبة الإبداعية مع جودة المعلومات المحاسبية .

و ان إرتباط المتغيرين الأول و الثاني (المحاسبة الإبداعية) و (المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية) هما (0.550)، و هذا ما يحقق (فرع أ) من الفرضية الأولى : إرتباط أساليب المحاسبة الإبداعية مع معايير المحاسبة الدولية .

2- الارتباط المتعدد بين المتغيرات المدروسة:

لقياس درجة العلاقة بين متغير معين و مجموعة من المتغيرات اخرى نستخدم لذلك معامل الارتباط المتعدد (Multiple Correlation) فعلى سبيل المثال يمكن قياس درجة العلاقة بين المتغير (X_1) و كل من المتغيرين (X_2, X_3) وفقا للصيغة الآتية :-

$$R_{1.23} = \sqrt{\frac{r_{12}^2 + r_{13}^2 - 2r_{12} * r_{13} * r_{23}}{1 - r_{23}^2}}$$

الجدول رقم (27) الارتباط المتعدد بين المتغيرات المدروسة

القيمة	الارتباط المتعدد	ت
0.74	الارتباط المتعدد بين المحاسبة الابداعية و كل من معايير المحاسبية و جودة معلومات المحاسبية	1
0.70	الارتباط المتعدد بين معايير المحاسبية و كل من المحاسبة الابداعية و جودة معلومات المحاسبية	2
0.72	الارتباط المتعدد بين جودة معلومات المحاسبية و كل من معايير المحاسبية و المحاسبة الابداعية	3

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتمادا على المتغيرات المدروسة

يلاحظ من الجدول اعلاه ان قيمة جميع معامل الارتباط المتعدد موجبة و يدل ذلك على وجود علاقة طردية بين جميع متغيرات الدراسة.

و هذا ما يحقق (فرع ج) من الفرضية الأولى : إرتباط معايير المحاسبة الدولية و أساليب المحاسبة الإبداعية و جودة المعلومات المحاسبية معاً .

ثالثاً : مقياس ليكارت :

يعد المتغير الذي يعبر عن مثل هذه الاختيارات متغيراً له مقياس ترتيبي ، و الأرقام التي تدخل للحساب تعبر عن الأوزان (weights) ، و من ثم يتم عرض جدول تكراري يعكس توزيع الآراء و المقياس الذي يعبر عن الاتجاه في مثل هذه الحالات يعرف بمقياس ليكارت (Likert Scale) ، في الحالة الثلاثية يعرف باسم مقياس ليكارت الثلاثي و في الحالة الرباعية يعرف باسم مقياس ليكارت الرباعي ، و هكذا .

و ثم يحدد الاتجاه (attitude) حسب قيم المتوسط المرجح كما في الجدول الآتي :

الجدول رقم (28) تحديد اتجاه حسب قيم الوسط الحسابي المرجح

المستوى	المستوى المرجح
غير موافق إطلاقاً	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

و يلاحظ أن طول الفترة المستخدمة هنا هي (5/4) أي حوالي 0.80 و قد حسبت طول الفترة على أساس أن الأرقام الخمسة 1 و 2 و 3 و 4 و 5 قد حصرت فيما بينها 4 مسافات .

حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة على الأسئلة الواردة في شكل مشابه لمقياس ليكارت بغرض معرفة اتجاه آراء المستجيبين (الأهمية النسبية)

1. تحليل الاتجاه لجميع الحالات (العينة المدروسة)

الجدول رقم (29) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات العينة المدروسة

ت	الفقرة	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 29	0.97	4.15	موافق
2	الفقرة 1	0.59	4.12	موافق
3	الفقرة 34	0.79	4.02	موافق
4	الفقرة 31	0.98	4.01	موافق
5	الفقرة 11	0.92	3.98	موافق
6	الفقرة 12	0.77	3.97	موافق
7	الفقرة 36	0.78	3.95	موافق
8	الفقرة 44	0.95	3.92	موافق
9	الفقرة 32	0.91	3.89	موافق
10	الفقرة 38	0.89	3.86	موافق
11	الفقرة 33	1.03	3.83	موافق
12	الفقرة 35	0.76	3.81	موافق
13	الفقرة 40	0.90	3.81	موافق
14	الفقرة 46	1.02	3.81	موافق
15	الفقرة 8	0.99	3.80	موافق
16	الفقرة 28	1.04	3.76	موافق
17	الفقرة 27	1.02	3.74	موافق
18	الفقرة 39	1.02	3.74	موافق
19	الفقرة 7	0.89	3.71	موافق
20	الفقرة 25	0.97	3.71	موافق
21	الفقرة 26	1.06	3.71	موافق
22	الفقرة 49	1.08	3.69	موافق
23	الفقرة 4	1.04	3.68	موافق
24	الفقرة 45	1.10	3.66	موافق
25	الفقرة 16	1.12	3.62	موافق
26	الفقرة 10	1.04	3.61	موافق
27	الفقرة 47	1.06	3.59	موافق
28	الفقرة 14	1.07	3.58	موافق
29	الفقرة 20	0.84	3.58	موافق
30	الفقرة 23	1.11	3.56	موافق
31	الفقرة 30	1.11	3.54	موافق
32	الفقرة 37	0.90	3.53	موافق
33	الفقرة 6	0.99	3.51	موافق
34	الفقرة 13	0.89	3.50	موافق
35	الفقرة 3	1.02	3.49	موافق
36	الفقرة 48	0.95	3.49	موافق
37	الفقرة 9	0.95	3.48	موافق
38	الفقرة 2	1.10	3.45	موافق
39	الفقرة 22	1.06	3.38	محايد
40	الفقرة 17	0.97	3.37	محايد
41	الفقرة 24	1.12	3.37	محايد
42	الفقرة 42	1.08	3.36	محايد
43	الفقرة 43	0.93	3.36	محايد
44	الفقرة 15	1.12	3.35	محايد
45	الفقرة 5	1.15	3.31	محايد
46	الفقرة 19	0.87	3.30	محايد
47	الفقرة 21	1.17	3.30	محايد
48	الفقرة 41	1.11	3.28	محايد
49	الفقرة 18	1.06	3.21	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات العينة المدروسة

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (وسط حسابي موزون) (4.15) مقابل الفقرة 29 و

حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق) إذ يؤكد المستجيبون في عينة البحث على أن تحتاج مهنة

المحاسبة الإبداعية إلى زيادة الإهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا يلجأ المحاسب إلى تبني المحاسبة

الإبداعية ، وإن أقل أهمية نسبية هي (3.21) مقابل الفقرة 18 أي تعتبر (محايداً) ، أي تبين أن المستجيبون في

عينة الدراسة يؤكدون على ضرورة وجود مبرر تغيير طريقة تقويم المخزون و الاندثار و الاطفاء .

و هذا ما يحقق (فرع ج) من الفرضية الثانية : تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية و معايير

المحاسبة الدولية و جودة المعلومات المحاسبية معاً.

والجدول رقم (30) يوضح ملخص معلومات بيانات العينة المدروسة.

الجدول رقم (30) خلاصة المعلومات لجميع بيانات (العينة المدروسة)

النتيجة	المعلومات	ت
100	حجم العينة	1
49	عدد الفقرات	2
38	عدد الفقرات الموافقة	3
11	عدد الفقرات المحايدة	4
77.55%	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	5
22.45%	النسبة المئوية للفقرات المحايدة	6
3.65	متوسط جميع الفقرات	7
0.98	الانحراف المعياري للفقرات	8
موافق	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	9

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات العينة المدروسة

2- تحليل الاتجاه للمؤهل العلمي (الدبلوم)

الجدول رقم (31) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات العينة المدروسة للمؤهل العلمي

الوسط	الانحراف	الفقرة	ت	ت	الاتجاه	الوسط	الانحراف	الفقرة	ت
موافق	3.80	0.92	الفقرة 46	25	موافق	4.37	0.56	الفقرة 30	1
موافق	3.73	0.94	الفقرة 40	26	موافق	4.30	0.75	الفقرة 32	2
موافق	3.70	0.92	الفقرة 4	27	موافق	4.23	0.68	الفقرة 39	3
موافق	3.63	0.67	الفقرة 38	28	موافق	4.20	0.71	الفقرة 37	4
موافق	3.60	1.28	الفقرة 14	29	موافق	4.17	0.70	الفقرة 33	5
موافق	3.60	0.86	الفقرة 26	30	موافق	4.13	0.82	الفقرة 34	6
موافق	3.57	0.82	الفقرة 9	31	موافق	4.10	0.88	الفقرة 8	7
موافق	3.53	0.90	الفقرة 5	32	موافق	4.07	1.01	الفقرة 11	8
موافق	3.53	0.82	الفقرة 20	33	موافق	4.07	0.83	الفقرة 45	9
موافق	3.53	1.11	الفقرة 31	34	موافق	4.07	0.87	الفقرة 50	10
موافق	3.50	0.97	الفقرة 6	35	موافق	4.03	0.56	الفقرة 1	11
موافق	3.47	1.07	الفقرة 3	36	موافق	4.03	0.49	الفقرة 35	12
موافق	3.43	1.04	الفقرة 42	37	موافق	4.03	0.93	الفقرة 47	13
موافق	3.40	0.97	الفقرة 2	38	موافق	4.00	0.74	الفقرة 48	14
موافق	3.40	1.04	الفقرة 13	39	موافق	3.90	0.76	الفقرة 12	15
موافق	3.40	0.72	الفقرة 44	40	موافق	3.90	1.06	الفقرة 23	16
محايد	3.37	1.13	الفقرة 21	41	موافق	3.90	0.80	الفقرة 29	17
محايد	3.37	1.16	الفقرة 24	42	موافق	3.90	0.61	الفقرة 36	18
محايد	3.33	0.84	الفقرة 19	43	موافق	3.87	1.07	الفقرة 16	19
محايد	3.27	1.01	الفقرة 49	44	موافق	3.87	0.82	الفقرة 27	20
محايد	3.17	1.02	الفقرة 15	45	موافق	3.87	0.78	الفقرة 41	21
محايد	3.13	1.04	الفقرة 43	46	موافق	3.80	0.71	الفقرة 7	22
محايد	3.10	0.92	الفقرة 17	47	موافق	3.80	1.00	الفقرة 10	23
محايد	3.10	1.09	الفقرة 22	48	موافق	3.80	1.00	الفقرة 28	24
محايد	3.07	1.05	الفقرة 18	49					

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المؤهل العلمي (الدبلوم)

يتضح في الجدول اعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (4.37) مقابل الفقرة 30 ، و حسب مقياس ليكرات الخماسي مقابل (موافق بشدة) ، و إن أقل أهمية نسبية هي (3.07) مقابل الفقرة 18 و تعتبر (محايداً)، و الجدول رقم (32) يوضح ملخص معلومات بيانات المؤهل العلمي (الدبلوم).

الجدول رقم (32) خلاصة معلومات للمؤهل العلمي (الدبلوم)

ت	المعلومات	النتيجة
1	حجم العينة	100
2	عدد و نسبة الدبلوم من العينة	30 %
3	عدد الفقرات	49
4	عدد الفقرات الموافقة	40
5	عدد الفقرات المحايدة	9
6	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	81.63 %
7	النسبة المئوية للفقرات المحايدة	18.37 %
8	متوسط جميع الفقرات	3.72
9	الانحراف المعياري للفقرات	0.88
10	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المؤهل العلمي (الدبلوم)

3- تحليل الاتجاه للمؤهل العلمي (البكالوريوس)

الجدول رقم (33) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات للمؤهل العلمي (البكالوريوس)

ت	الفقرة	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 1	0.56	4.16	موافق
2	الفقرة 29	0.56	4.04	موافق
3	الفقرة 34	0.49	4.03	موافق
4	الفقرة 12	0.76	3.97	موافق
5	الفقرة 11	1.01	3.93	موافق
6	الفقرة 31	0.75	3.90	موافق
7	الفقرة 44	0.83	3.88	موافق
8	الفقرة 36	0.71	3.84	موافق
9	الفقرة 25	0.86	3.79	موافق
10	الفقرة 32	0.70	3.78	موافق
11	الفقرة 35	0.61	3.76	موافق
12	الفقرة 40	0.78	3.76	موافق
13	الفقرة 39	0.94	3.74	موافق
14	الفقرة 46	0.93	3.74	موافق
15	الفقرة 27	1.00	3.72	موافق
16	الفقرة 7	0.71	3.69	موافق
17	الفقرة 28	0.80	3.69	موافق
18	الفقرة 38	0.68	3.69	موافق
19	الفقرة 26	0.82	3.68	موافق
20	الفقرة 33	0.82	3.68	موافق
21	الفقرة 4	0.92	3.66	موافق
22	الفقرة 8	0.88	3.66	موافق
23	الفقرة 45	0.92	3.62	موافق
24	الفقرة 20	0.82	3.59	موافق
25	الفقرة 10	1.00	3.56	موافق
26	الفقرة 48	1.01	3.56	موافق
27	الفقرة 6	0.97	3.54	موافق
28	الفقرة 14	1.28	3.54	موافق
29	الفقرة 30	1.11	3.54	موافق
30	الفقرة 13	1.04	3.53	موافق
31	الفقرة 22	1.09	3.51	موافق
32	الفقرة 49	0.87	3.51	موافق
33	الفقرة 2	0.97	3.50	موافق
34	الفقرة 3	1.07	3.50	موافق
35	الفقرة 16	1.07	3.50	موافق
36	الفقرة 17	0.92	3.49	موافق
37	الفقرة 37	0.67	3.49	موافق
38	الفقرة 42	1.04	3.47	موافق
39	الفقرة 9	0.82	3.46	موافق
40	الفقرة 23	1.06	3.43	موافق
41	الفقرة 47	0.74	3.43	موافق
42	الفقرة 15	1.02	3.40	محايد
43	الفقرة 24	1.16	3.37	محايد
44	الفقرة 43	0.72	3.37	محايد
45	الفقرة 21	1.13	3.28	محايد
46	الفقرة 18	1.05	3.26	محايد
47	الفقرة 19	0.84	3.26	محايد
48	الفقرة 5	0.90	3.24	محايد
49	الفقرة 41	1.04	3.18	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المؤهل العلمي (البكالوريوس)

يتضح في الجدول اعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (4.16) مقابل الفقرة 1 ، حسب مقياس ليكرات الخماسي مقابل (موافق) و ان اقل اهمية نسبية هي (3.18) مقابل الفقرة 41 أي تعتبر(محايداً) ، و الجدول رقم (34) يوضح ملخص معلومات بيانات المؤهل العلمي (البكالوريوس).

الجدول رقم (34) خلاصة معلومات للمؤهل العلمي (البكالوريوس)

ت	المعلومات	النتيجة
1	حجم العينة	100
2	عدد و نسبة البكالوريوس من العينة	70 %
3	عدد الفقرات	49
4	عدد الفقرات الموافقة	41
5	عدد الفقرات المحايدة	8
6	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	83.67 %
7	النسبة المئوية للفقرات محايدة	16.33 %
8	متوسط جميع الفقرات	3.62
9	الانحراف المعياري للفقرات	0.88
10	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المؤهل العلمي (البكالوريوس)

4- تحليل الاتجاه للمحور الأول (طبيعة المحاسبة الإبداعية)

الجدول رقم (35) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الأول

ت	الفقرات	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 1	0.59	4.12	موافق
2	الفقرة 8	0.99	3.8	موافق
3	الفقرة 7	0.89	3.71	موافق
4	الفقرة 4	1.04	3.68	موافق
5	الفقرة 10	1.04	3.61	موافق
6	الفقرة 6	0.99	3.51	موافق
7	الفقرة 3	1.02	3.49	موافق
8	الفقرة 9	0.95	3.48	موافق
9	الفقرة 2	1.10	3.45	موافق
10	الفقرة 5	1.15	3.31	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الأول

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (4.12) مقابل الفقرة 1 ، حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق) ، أي تبين أن الأهمية النسبية أي "مدى إستجابة" الفقرة الأولى مع المحور نفسه أكبر من الفقرات التسعة الباقية ، و إن أقل أهمية نسبية هي (3.31) مقابل فقرة رقم 5 أي تعتبر (محايداً) ، أي ليست للإدارة حرية لتمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل و المركز المالي ، و الجدول رقم (36) يوضح ملخص معلومات بيانات المحور الأول .

الجدول رقم (36) خلاصة معلومات المحور الأول

ت	المعلومات	النتيجة
1	عدد و نسبة المحور الأول من الفقرات	10
2	العدد الكلي للفقرات	49
3	عدد الفقرات الموافقة	9
4	عدد الفقرات المحايدة	1
5	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	90 %
6	النسبة المئوية للفقرات محايدة	10 %
7	متوسط جميع الفقرات	3.62
8	الانحراف المعياري للفقرات	0.98
9	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الأول

يتبين من الجدول أعلاه من خلال نتائج تحليل الإتجاه بأن غالبية أفراد عينة البحث لديهم إلمام و معرفة بطبيعة المحاسبة الإبداعية و الأسئلة المتعلقة بهذا المحور إذ تؤكد ذلك نسبة إجابتهم التي تمثل 90% .

5- تحليل الإتجاه للمحور الثاني (اسباب اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية)

الجدول رقم (37) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الثاني

ت	الفقرة	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 11	0.92	3.98	موافق
2	الفقرة 12	0.77	3.97	موافق
3	الفقرة 16	1.12	3.62	موافق
4	الفقرة 14	1.07	3.58	موافق
5	الفقرة 13	0.89	3.50	موافق
6	الفقرة 15	1.12	3.35	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الثاني

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (3.98) مقابل الفقرة 11 ، حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق) ، و الفقرة 11 التي حصلت على أكبر أهمية نسبية في المحور (3.98) تؤكد على لجوء الوحدات الاقتصادية المتعثرة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها لإنقاذ نفسها أو لتأخير إفلاسها ، و إن أقل أهمية نسبية هي (3.35) مقابل الفقرة 15 إي تعتبر (محايداً) ، يتضح من الإجابة لهذه الفقرة بالمحايد بأن المحاسب لا يريد أن يستدلي برأيه حول تحقيق رغبات الإدارة أو أهدافها من خلال استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية ، والجدول رقم (38) يوضح ملخص معلومات بيانات المحور الثاني.

الجدول رقم (38) خلاصة معلومات المحور الثاني

ت	المعلومات	النتيجة
1	عدد و نسبة المحور الثاني من الفقرات	6
2	العدد الكلي للفقرات	49
3	عدد الفقرات الموافقة	5
4	عدد الفقرات المحايدة	1
5	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	83 %
6	النسبة المئوية للفقرات محايدة	17 %
7	متوسط جميع الفقرات	3.67
8	الانحراف المعياري للفقرات	0.98
9	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الثاني

6- تحليل الإتجاه للمحور الثالث (اساليب المحاسبة الإبداعية)

الجدول رقم (39) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الثالث

ت	الفقرات	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 20	0.84	3.58	موافق
2	الفقرة 23	1.11	3.56	موافق
3	الفقرة 22	1.06	3.38	محايد
4	الفقرة 17	0.97	3.37	محايد
5	الفقرة 24	1.12	3.37	محايد
6	الفقرة 19	0.87	3.30	محايد
7	الفقرة 21	1.17	3.30	محايد
8	الفقرة 18	1.06	3.21	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الثالث

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (3.58) مقابل الفقرة 20، حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق) ، تبين نتائج الإستبانة أن إدراج مكاسب البنود غير العادية أو الإستثنائية يتم ضمن الربح التشغيلي ، و يعتبر هذا أحد أساليب المحاسبة الإبداعية .
و إن أقل أهمية نسبية هي (3.21) مقابل الفقرة 18 أي تعتبر (محايداً) ، و الجدول رقم (40) يوضح ملخص معلومات بيانات المحور الثالث ، و يتضح من تحليل الإستبانة بأن فقرة 18 التي حصلت على أقل أهمية نسبية تؤكد على ضرورة وجود مبرر تغيير طريقة تقويم المخزون و الإندثار و الإطفاء .

الجدول رقم (40) خلاصة معلومات المحور الثالث

ت	المعلومات	النتيجة
1	عدد و نسبة المحور الثالث من الفقرات	8
2	العدد الكلي للفقرات	49
3	عدد الفقرات الموافقة	2
4	عدد الفقرات المحايدة	6
5	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	25 %
6	النسبة المئوية للفقرات محايدة	75 %
7	متوسط جميع الفقرات	3.38
8	الانحراف المعياري للفقرات	1.02
9	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الثالث

7- تحليل الإتجاه للمحور الرابع (وسائل تجنب المحاسبة الإبداعية)

الجدول رقم (41) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الرابع

ت	الفقرات	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 29	0.97	4.15	موافق
2	الفقرة 31	0.98	4.01	موافق
3	الفقرة 32	0.91	3.89	موافق
4	الفقرة 33	1.03	3.83	موافق
5	الفقرة 28	1.04	3.76	موافق
6	الفقرة 27	1.02	3.74	موافق
7	الفقرة 25	0.97	3.71	موافق
8	الفقرة 26	1.06	3.71	موافق
9	الفقرة 30	1.11	3.54	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الرابع

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (4.15) مقابل الفقرة 29 ، و حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق) و إن أقل أهمية نسبية هي (3.54) مقابل الفقرة 30، و الجدول رقم (42) يوضح ملخص معلومات بيانات المحور الرابع ، و تبين من خلال نتائج تحليل الإستبانة أن جميع المستجيبون في عينة البحث موافقون على وجود وسائل تجنب المحاسبة الإبداعية ، حيث حصلت الفقرة 29 على أكبر أهمية نسبية التي تتعلق بحاجة مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا يلجأ المحاسب إلى تبني المحاسبة الإبداعية .

الجدول رقم (42) خلاصة معلومات المحور الرابع

ت	المعلومات	النتيجة
1	عدد و نسبة المحور الرابع من الفقرات	9
2	العدد الكلي للفقرات	49
3	عدد الفقرات الموافقة	9
4	عدد الفقرات المحايدة	0
5	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	100 %
6	النسبة المئوية للفقرات محايدة	00 %
7	متوسط جميع الفقرات	3.82
8	الانحراف المعياري للفقرات	1.01
9	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الرابع

8- تحليل الاتجاه للمحور الخامس (أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية)

الجدول رقم (43) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور الخامس

ت	الفقرة	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 34	0.79	4.02	موافق
2	الفقرة 36	0.78	3.95	موافق
3	الفقرة 38	0.89	3.86	موافق
4	الفقرة 35	0.76	3.81	موافق
5	الفقرة 40	0.90	3.81	موافق
6	الفقرة 39	1.02	3.74	موافق
7	فقرة 37	0.90	3.53	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الخامس

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (4.02) مقابل الفقرة 34 ، حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق) ، و إن أقل أهمية نسبية هي (3.53) مقابل الفقرة 37 أي (موافق) ، و الجدول رقم (44) يتضح ملخص معلومات بيانات المحور الخامس ، تبين من خلال نتائج تحليل الإستبانه أن جميع أفراد عينة البحث موافقون على وجود أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ، حيث حصلت الفقرة 34 على أكبر أهمية نسبية ، و هي اعتماد المحاسب على المعايير المحلية (القواعد المحاسبية) عند إعداد القوائم المالية .

و هذا ما يحقق (فرع ب) من الفرضية الثانية : تأثير معايير المحاسبة الدولية على تخفيض استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .

الجدول رقم (44) خلاصة معلومات المحور الخامس

ت	المعلومات	النتيجة
1	عدد و نسبة المحور الخامس من الفقرات	7
2	العدد الكلي للفقرات	49
3	عدد الفقرات الموافقة	7
4	عدد الفقرات المحايدة	0
5	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	100 %
6	النسبة المئوية للفقرات محايدة	00 %
7	متوسط جميع الفقرات	3.82
8	الانحراف المعياري للفقرات	0.86
9	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور الخامس

9- تحليل الاتجاه للمحور السادس (أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في دعم ممارسات المحاسبة الإبداعية)

الجدول رقم (45) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور السادس

ت	الفقرات	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 41	1.08	4.01	موافق
2	الفقرة 42	0.93	4.03	موافق
3	الفقرة 43	1.11	3.28	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور السادس

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر الأهمية النسبية هي (4.01) مقابل الفقرة 41 ، في حين أقل الأهمية النسبية هي (3.28) مقابل الفقرة 43.

الجدول رقم (46) خلاصة معلومات المحور السادس

ت	المعلومات	النتيجة
1	عدد و نسبة المحور السادس من الفقرات	3
2	العدد الكلي للفقرات	49
3	عدد الفقرات الموافقة	2
4	عدد الفقرات المحايدة	1
5	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	66.67 %
6	النسبة المئوية للفقرات محايدة	33.33 %
7	متوسط جميع الفقرات	3.77
8	الانحراف المعياري للفقرات	1.04
9	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور السادس

10- تحليل الاتجاه للمحور السابع (أثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية)

الجدول رقم (47) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المحور السابع

ت	الفقرة	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 44	0.95	3.92	موافق
2	الفقرة 46	1.02	3.81	موافق
3	الفقرة 49	1.08	3.69	موافق
4	الفقرة 45	1.10	3.66	موافق
5	الفقرة 47	1.06	3.59	موافق
6	الفقرة 48	0.95	3.49	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور السابع

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر الأهمية النسبية هي (3.92) مقابل الفقرة 44، حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق)، وإن أقل الأهمية النسبية هي (3.49) مقابل الفقرة 48 أي تعتبر (موافقاً)، و الجدول رقم (48) يوضح ملخص معلومات بيانات المحور السابع، وتبين من تحليل الإستبانة أن جميع أفراد عينة البحث موافقون على أن للمحاسبة الإبداعية أثراً في جودة المعلومات المحاسبية، حيث حصلت الفقرة 45 على أكبر أهمية نسبية، وهي تعتبر ان محاولة التلاعب من خلال عدم ثبات الطرق و السياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى تؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة للمعلومات الواردة في القوائم المالية .

و هذا ما يحقق (فرع أ) من الفرضية الثانية : تأثير الأساليب المحاسبية الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية .

الجدول رقم (48) خلاصة معلومات المحور السابع

ت	المعلومات	النتيجة
1	عدد و نسبة المحور السابع من الفقرات	6
2	العدد الكلي للفقرات	49
3	عدد الفقرات الموافقة	6
4	عدد الفقرات المحايدة	0
5	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	100 %
6	النسبة المئوية للفقرات محايدة	00 %
7	متوسط جميع الفقرات	3.69
8	الانحراف المعياري للفقرات	1.03
9	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المحور السابع

11- تحليل الاتجاه للمتغير الأول (المحاسبة الإبداعية)

الجدول رقم (49) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المتغير الأول

الاتجاه	الوسط	الانحراف	الفقرات	ت
موافق	3.58	0.84	الفقرة 20	18
موافق	3.56	1.11	الفقرة 23	19
موافق	3.54	1.11	الفقرة 30	20
موافق	3.51	0.99	الفقرة 6	21
موافق	3.50	0.89	الفقرة 13	22
موافق	3.49	1.02	الفقرة 3	23
موافق	3.48	0.95	الفقرة 9	24
موافق	3.45	1.10	الفقرة 2	25
محايد	3.38	1.06	الفقرة 22	26
محايد	3.37	0.97	الفقرة 17	27
محايد	3.37	1.12	الفقرة 24	28
محايد	3.35	1.12	الفقرة 15	29
محايد	3.31	1.15	الفقرة 5	30
محايد	3.30	0.87	الفقرة 19	31
محايد	3.30	1.17	الفقرة 21	32
محايد	3.21	1.06	الفقرة 18	33

الاتجاه	الوسط	الانحراف	الفقرات	ت
موافق	4.15	0.97	الفقرة 29	1
موافق	4.12	0.59	الفقرة 1	2
موافق	4.01	0.98	الفقرة 31	3
موافق	3.98	0.92	الفقرة 11	4
موافق	3.97	0.77	الفقرة 12	5
موافق	3.89	0.91	الفقرة 32	6
موافق	3.83	1.03	الفقرة 33	7
موافق	3.80	0.99	الفقرة 8	8
موافق	3.76	1.04	الفقرة 28	9
موافق	3.74	1.02	الفقرة 27	10
موافق	3.71	0.89	الفقرة 7	11
موافق	3.71	0.97	الفقرة 25	12
موافق	3.71	1.06	الفقرة 26	13
موافق	3.68	1.04	الفقرة 4	14
موافق	3.62	1.12	الفقرة 16	15
موافق	3.61	1.04	الفقرة 10	16
موافق	3.58	1.07	الفقرة 14	17

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المتغير الأول

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر الأهمية النسبية هي (4.15) مقابل الفقرة 29 ، حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق) ، و إن أقل الأهمية النسبية هي (3.21) مقابل الفقرة 18 أي تعتبر (محايداً)، و هذا ما تؤكدته الجداول (35، و 37، و 39 ، و 41) على هذا ، و الجدول رقم (50) يوضح ملخص معلومات بيانات المتغير الأول .

الجدول رقم (50) خلاصة معلومات المتغير الأول

النتيجة	المعلومات	ت
33	عدد و نسبة فقرات المتغير الأول من الفقرات	1
49	العدد الكلي للفقرات	2
25	عدد الفقرات الموافقة	3
8	عدد الفقرات المحايدة	4
75.76 %	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	5
24.24 %	النسبة المئوية للفقرات محايدة	6
3.63	متوسط جميع الفقرات	7
0.99	الانحراف المعياري للفقرات	8
موافق	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	9

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المتغير الأول

12- تحليل الإتجاه للمتغير الثاني (المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية)

الجدول رقم (51) الأهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع بيانات المتغير الثاني

ت	الفقرات	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 34	0.79	4.02	موافق
2	الفقرة 36	0.78	3.95	موافق
3	الفقرة 38	0.89	3.86	موافق
4	الفقرة 35	0.76	3.81	موافق
5	الفقرة 40	0.90	3.81	موافق
6	الفقرة 39	1.02	3.74	موافق
7	الفقرة 37	0.90	3.53	موافق
8	الفقرة 42	1.08	3.36	محايد
9	الفقرة 43	0.93	3.36	محايد
10	الفقرة 41	1.11	3.28	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المتغير الثاني

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (4.02) مقابل الفقرة 34 حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق) ، و إن أقل الأهمية النسبية هي (3.28) مقابل الفقرة 41 أي (محايداً) ، و الجدول رقم (52) يوضح ملخص معلومات بيانات المتغير الثاني ، هذا ما يؤكد الجدولين رقم (43) و(45) .

الجدول رقم (52) خلاصة معلومات المتغير الثاني

ت	المعلومات	النتيجة
1	عدد و نسبة فقرات المتغير الثاني من الفقرات	10
2	العدد الكلي للفقرات	49
3	عدد الفقرات الموافقة	7
4	عدد الفقرات المحايدة	3
5	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	70 %
6	النسبة المئوية للفقرات محايدة	30 %
7	متوسط جميع الفقرات	3.76
8	الانحراف المعياري للفقرات	0.92
9	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المتغير الثاني

13- تحليل الإتجاه للمتغير الثالث (اثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية)

الجدول رقم (53) الاهمية النسبية (تحليل الاتجاه) لجميع البيانات المتغير الثالث

ت	الفقرات	الانحراف	الوسط	الاتجاه
1	الفقرة 44	0.95	3.92	موافق
2	الفقرة 46	1.02	3.81	موافق
3	الفقرة 49	1.08	3.69	موافق
4	الفقرة 45	1.10	3.66	موافق
5	الفقرة 47	1.06	3.59	موافق
6	الفقرة 48	0.95	3.49	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المتغير الثالث

يتضح في الجدول أعلاه أن أكبر أهمية نسبية هي (3.92) مقابل الفقرة 44 ، و حسب مقياس ليكارت الخماسي مقابل (موافق) و إن أقل أهمية نسبية هي (3.49) مقابل الفقرة 48 أي (موافق) ، وهذا ما يؤكد الجدول رقم (47) على هذا ، و الجدول رقم (54) يوضح ملخص معلومات بيانات المتغير الثالث.

و هذا ما يحقق (فرع أ) من الفرضية الثانية، كما أشارت إليها الباحثة في الصفحة (112) .

الجدول رقم (54) خلاصة معلومات المتغير الثالث

ت	المعلومات	النتيجة
1	عدد و نسبة فقرات المتغير الثالث من الفقرات	6
2	العدد الكلي للفقرات	49
3	عدد الفقرات الموافقة	6
4	عدد الفقرات المحايدة	0
5	النسبة المئوية للفقرات الموافقة	% 100
6	النسبة المئوية للفقرات محايدة	% 00
7	متوسط جميع الفقرات	3.69
8	الانحراف المعياري للفقرات	1.03
9	الاتجاه العام لمتوسط الفقرات	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على بيانات المتغير الثالث

المبحث الثالث : الاختبارات الإحصائية :

و من هنا تقوم بإجراء بعض الاختبارات الإحصائية حسب اهداف الدراسة : (يرمز لفرضية العدم

بالرمز (H_0) كذلك يرمز للفرضية البديلة بالرمز (H_1) ، كالآتي :

1. إجراء اختبار مربع كاي للاستقلالية بين كل متغيرين من متغيرات الدراسة الوصفية (العوامل الديموغرافية)

2. إجراء اختبار فرق المتوسطين (T) (Independent t-test) لكل إجمالي محور من محاور الدراسة على العوامل الديموغرافية ثنائية التقسيم (مثل النوع) .

و ذلك بوضع فرضية العدم (H_0) : لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة تبعاً للعامل الثنائي أمام الفرضية البديلة (H_1) : توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للعامل الثنائي .

فإذا كانت قيمة احتمال المعنوية أقل من أو تساوي (0.05) نرفض فرضية العدم (H_0) و نقبل

الفرضية البديلة (H_1) أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطين.

3. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance – ANOVA) : لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات .

أولاً - اختبار مربع كاي (اختبار الاستقلالية)

إجراء اختبار مربع كاي للاستقلالية بين كل متغيرين من المتغيرات الدراسة الوصفية (العوامل الديموغرافية) و ذلك بوضع

فرضية العدم H_0 : لاتوجد علاقة بين المتغير الأول و المتغير الثاني

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة بين المتغير الأول و المتغير الثاني

و يعطي برنامج (SPSS) قيمة احتمال معنوية (Sig.):-

1- فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (0.05) نرفض فرضية العدم (H_0) و نقبل الفرضية البديلة (H_1) أي توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية) بين المتغير الأول و المتغير الثاني .

2- أما اذا كانت قيمة الاحتمال (Sig.) أكبر من (0.05) فنقبل فرضية العدم (H_0) و نرفض الفرضية البديلة (H_1) أي لاتوجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية) بين المتغير الأول و المتغير الثاني .

أ- اختبار استقلالية المنصب و مستوى التعليم للعينة المدروسة

فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة بين المنصب و مستوى التعليم

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة بين المنصب و مستوى التعليم

هل إن (المنصب) يعتمد على مستوى التعليم في العينة المدروسة ؟ أو مستقل ؟

الجدول رقم (55) القيمة الأصلية و القيمة المتوقعة لمستوى التعليم و المنصب

		مستوى التعليم * المنصب					Total
		القيم	المنصب				
			م.تدقيق	م.حسابات	مدقق	محاسب	
مستوى التعليم	دبلوم	القيمة الأصلية Count	22	6	1	1	30
		القيمة المتوقعة Expected Count	18.3	6.6	3.6	1.5	30.0
	بكالوريوس	القيمة الأصلية Count	39	16	10	3	68
		القيمة المتوقعة Expected Count	41.5	15.0	8.2	3.4	68.0
	ماجستير	القيمة الأصلية Count	0	0	1	0	1
		القيمة المتوقعة Expected Count	.6	.2	.1	.1	1.0
	دكتوراه	القيمة الأصلية Count	0	0	0	1	1
		القيمة المتوقعة Expected Count	.6	.2	.1	.1	1.0
Total		القيمة الأصلية Count	61	22	12	5	100
		القيمة المتوقعة Expected Count	61.0	22.0	12.0	5.0	100.0

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على مستوى التعليم و المنصب

الجدول رقم (56) اختبار مربع كاي لمستوى التعليم و المنصب

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	29.863a	9	.000
N of Valid Cases	100		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على مستوى التعليم و المنصب

الجدول السابق يعطي قيمة مربع كاي (و تساوي 29.863) و احتمال المعنوي (وقيمته 0.000) و هي قيمة اقل من (0.05)، و هذا يعني وجود دلالة إحصائية (ترفض فرضية العدم و تقبل الفرضية البديلة) ، أي توجد علاقة بين المنصب و مستوى التعليم أي أن المنصب يعتمد على مستوى التعليم .

ب- اختبار استقلالية المنصب و سنوات الخدمة للمدرسة

فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة بين المنصب و سنوات الخدمة

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة بين المنصب و سنوات الخدمة

هل ان (المنصب) يعتمد على سنوات الخدمة في العينة المدروسة ؟ أو مستقل ؟

الجدول رقم (57) القيمة الأصلية و القيمة المتوقعة (سنوات الخدمة و المنصب)
المنصب * سنوات الخدمة

		المنصب				Total	
		محاسب	مدقق	م.حسابات	م.تدقيق		
سنوات الخدمة	أقل من 5	القيمة الأصلية Count	2	3	4	3	12
		القيمة المتوقعة Expected Count	7.3	2.6	1.4	.6	12.0
	5 إلى 10	القيمة الأصلية Count	24	5	5	1	35
		القيمة المتوقعة Expected Count	21.3	7.7	4.2	1.8	35.0
	15-11	القيمة الأصلية Count	30	13	0	0	43
		القيمة المتوقعة Expected Count	26.2	9.5	5.2	2.2	43.0
	16 فأكثر	القيمة الأصلية Count	5	1	3	1	10
		القيمة المتوقعة Expected Count	6.1	2.2	1.2	.5	10.0
	Total	القيمة الأصلية Count	61	22	12	5	100
		القيمة المتوقعة Expected Count	61.0	22.0	12.0	5.0	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على سنوات الخدمة و المنصب

الجدول رقم (58) اختبار مربع كاي لسنوات الخدمة و المنصب

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	33.046a	9	.000
N of Valid Cases	100		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على سنوات الخدمة و المنصب

الجدول السابق يعطي قيمة مربع كاي (و تساوي 33.046) و احتمال المعنوي (و قيمته 0.000) و هي قيمة أقل من (0.05) ، و هذا يعني وجود دلالة إحصائية (ترفض فرضية العدم و تقبل الفرضية البديلة) ، أي توجد علاقة بين المنصب و سنوات الخدمة أي إن المنصب يعتمد على سنوات الخدمة .

ج- اختبار استقلالية المؤهل العلمي و سنوات الخدمة للعينة المدروسة

فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة بين المؤهل العلمي و سنوات الخدمة

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة بين المؤهل العلمي و سنوات الخدمة

هل إن (المنصب) يعتمد على سنوات الخدمة في العينة المدروسة؟ أو مستقل؟

الجدول رقم (59) القيمة الأصلية و القيمة المتوقعة (سنوات الخدمة و المؤهل العلمي)

السنوات * مستوى التعليم

		مستوى التعليم				Total	
		دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه		
سنوات الخدمة	أقل من 5	Count	3	7	1	1	12
		Expected Count	3.6	8.2	.1	.1	12.0
	5 إلى 10	Count	11	24	0	0	35
		Expected Count	10.5	23.8	.4	.4	35.0
	15-11	Count	11	32	0	0	43
		Expected Count	12.9	29.2	.4	.4	43.0
	16 فأكثر	Count	5	5	0	0	10
		Expected Count	3.0	6.8	.1	.1	10.0
Total	Count	30	68	1	1	100	
	Expected Count	30.0	68.0	1.0	1.0	100.0	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج (SPSS) اعتماداً على سنوات الخدمة و المؤهل العلمي

الجدول السابق يسمى الجدول المزدوج و هو يعرض قراءات مزدوجة بين سنوات الخدمة و المؤهل العلمي

للقيم الحقيقية و المتوقعة

الجدول رقم (60) اختبار مربع كاي (سنوات الخدمة و المؤهل العلمي)

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	17.307	9	.044
N of Valid Cases	100		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج (SPSS) اعتماداً على سنوات الخدمة و المؤهل العلمي

الجدول السابق يعطي قيمة مربع كاي (و تساوي 17.307) و احتمال المعنوي (و قيمته 0.044) ، و هي قيمة أقل من (0.05) ، و هذا يعني وجود دلالة إحصائية (ترفض فرضية العدم و تقبل الفرضية البديلة) ، أي أنه توجد علاقة بين سنوات الخدمة و مستوى التعليم أي إن سنوات الخدمة تعتمد على مستوى التعليم .

ثانياً- اجراء اختبار فرق المتوسطين (t) (Independent t-test) لكل اجمالي محور من محاور الدراسة على النوع ، و ذلك بوضع فرضية العدم (H_0) لاتوجد فروق بين متوسطي اجابات العينة تبعاً للنوع، أما الفرضية البديلة (H_1) فتوجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للنوع .

أ- نتائج اختبار فرق بين المتوسطين تبعاً للمؤهل العلمي

فرضية العدم H_0 : لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة تبعاً للمؤهل العلمي
 الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق بين متوسطي اجابات العينة تبعاً للمؤهل العلمي

الجدول رقم (61) اختباري التجانس و المقارنة بين المتوسطات تبعاً للمؤهل العلمي

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
المتغير الأول	Equal variances assumed	1.83	.180	.78	96	.44	.068	.088
	Equal variances not assumed			.82	62.47	.42	.068	.083
المتغير الثاني	Equal variances assumed	.44	.511	1.10	96	.28	.12	.11
	Equal variances not assumed			1.24	75.45	.22	.15	.10
المتغير الثالث	Equal variances assumed	3.83	.053	1.60	96	.11	.25	.16
	Equal variances not assumed			1.99	87.88	.06	.25	.13

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على المؤهل العلمي لكل متغير من المتغيرات

الثلاثة

الجدول أعلاه يوضح اختباري التجانس (Levene s Test for Equality of Variance) و مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار (t-test for Equality of Means) من الاختبار الأول يتضح عدم وجود دلالة حيث قيم الدلالة للمتغيرات الثلاثة على الترتيب (0.180 ، 0.511 ، 0.053) و جميعها أكبر من (0.05) ، و هذا يعني وجود تجانس بين البكالوريوس و الدبلوم و يعني هذا الاعتماد لدلالة اختبار (t) على قيم الدلالة الأولى في العمود الخامس . و الاحتمالات المعنوي لاختبار (t) للفرق بين المتوسطين هي على الترتيب (0.276 ، 0.439 ، 0.114)، و هي تؤكد على عدم وجود اختلاف حسب المؤهل العلمي لكل متغير .

ب- نتائج اختبار الفرق بين المتوسطين تبعاً للمناصب

فرضية العدم H_0 : لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة تبعاً للمنصب
 الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة تبعاً للمنصب

الجدول رقم (62) اختباري التجانس و المقارنة بين المتوسطات تبعاً للمناصب

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
المتغير الأول	Equal variances assumed	9.55	.003	1.57	81	.120	.14	.095
	Equal variances not assumed			1.31	28	.202	.14	.109
المتغير الثاني	Equal variances assumed	2.44	.122	.09	81	.926	.012	.130
	Equal variances not assumed			.09	33	.932	.012	.141
المتغير الثالث	Equal variances assumed	.30	.586	.26	81	.796	.047	.181
	Equal variances not assumed			.27	39	.791	.047	.18

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) اعتماداً على المنصب لكل متغير من المتغيرات الثلاثة

الجدول أعلاه يوضح اختباري التجانس (Levenes Test for Equality of Variance) و

مقارنة المتوسطات عن طريق الاختبار (t-test for Equality of Means)

من الاختبار الأول يتضح عدم وجود دلالة حيث قيم دلالة المتغيرين الثاني و الثالث على الترتيب (0.122) ، (0.586) و كلاهما أكبر من (0.05) ، و هذا يعني وجود تجانس بين (محاسب و مدقق و مدير حسابات و مدير تدقيق) ، و يعني هذا الاعتماد لدلالة اختبار (t) على قيم الدلالة الأولى في العمود الخامس ، و بما أن القيمة الاحتمالية للاختبار الأول للمتغير الأول هي (0.003) أقل من (0.05) و هذا يدل على عدم تجانس بين (محاسب و مدقق و مدير حسابات و مدير تدقيق) و الاحتمالات المعنوي لاختبار (t) للفرق بين المتوسطين هي على الترتيب (0.120 ، 0.926 ، 0.796) ، و هي تؤكد على عدم وجود اختلاف حسب المنصب لكل متغير .

ج- نتائج اختبار الفرق بين المتوسطين تبعاً لسنوات الخدمة

فرضية العدم H_0 : لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة تبعاً للسنوات الخدمة

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة تبعاً للسنوات الخدمة

الجدول رقم (63) اختبائي التجانس و المقارنة بين المتوسطات تبعاً لسنوات الخدمة

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
المتغير الأول	Equal variances assumed	.156	.694	-1.777	76	.080	-.15780	.09
	Equal variances not assumed			-1.789	75	.078	-.15780	.088
المتغير الثاني	Equal variances assumed	.259	.612	-1.918	76	.059	-.22060	.12
	Equal variances not assumed			-1.978	75	.052	-.22060	.11
المتغير الثالث	Equal variances assumed	4.37	.040	-1.832	76	.071	-.30272	.17
	Equal variances not assumed			-1.916	72	.059	-.30272	.16

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتماداً على سنوات الخدمة لكل متغير من المتغيرات الثلاثة

الجدول أعلاه يوضح اختبائي التجانس (Levene s Test for Equality of Variance) و مقارنة المتوسطات عن طريق الاختبار (t-test for Equality of Means)

من الاختبار الأول يتضح عدم وجود دلالة حيث قيم الدلالة للمتغيرين الأول و الثاني على الترتيب (0.694، 0.412) و كلاهما أكبر من (0.05) ، و هذا يعني وجود تجانس بين (أقل من 5 سنوات و 5-10 سنوات و 11-15 سنة و 16 سنة فأكثر) ، و يعني هذا الاعتماد لدلالة اختبار (t) على قيم الدلالة الأولى في العمود الخامس ، و بما أن القيمة الاحتمالية للاختبار الأول للمتغير الأول هي (0.04) أقل من (0.05) ، و هذا يدل على عدم تجانس بين (أقل من 5 سنوات ، 5-10 سنوات ، 11-15 سنة ، 16 سنة فأكثر) و الاحتمالات المعنوي لاختبار (t) للفرق بين المتوسطين هي على الترتيب (0.080 ، 0.059 ، 0.071)، و هي تؤكد على عدم وجود اختلاف حسب سنوات الخدمة لكل متغير .

ثالثاً: إختبار تحليل التباين الأحادي "F -One -Way- ANOVA"

إجراء إختبار تحليل التباين الأحادي لكل إجمالي محور من محاور الدراسة على العوامل الديموغرافية ذات التقسيمات الأعلى من الثنائية (مثل الحالة الإجتماعية أو المستوى التعليمي) ، و ذلك بوضع فرض عدم (H_0) : لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للعامل. أمام الفرض البديل (H_1) : توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للعامل ، فإذا كانت قيمة الإحتمال أقل من أو تساوي (0.05) نرفض فرض عدم (H_0) و نقبل الفرض البديل (H_1) أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط إجابات العينة حسب هذا العامل ، و في هذه الحالة يتم إجراء أحد إختبارات المقارنة (Post-Hoc) مثل إختبار أقل فرق ممكن (L.S.D) لمعرفة مصدر الإختلاف ، و العكس إذا كانت قيمة الإحتمال أكبر من (0.05) لا نرفض فرض عدم (H_0) و إنما نرفض الفرض البديل (H_1) ، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب هذا العامل .

أ - نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي تبعاً لمستوى التعليم :

الفرضية عدم لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب مستوى التعليم: H_0
 الفرضية البديلة لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب مستوى التعليم: H_1

جدول رقم (64) تحليل التباين للمتغيرات حسب مستوى التعليم

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المتغير الاول	Between Groups	.997	3	.332	2.076	.108
	Within Groups	15.366	96	.160		
	Total	16.363	99			
المتغير الثاني	Between Groups	.339	3	.113	.422	.738
	Within Groups	25.702	96	.268		
	Total	26.042	99			
المتغير الثالث	Between Groups	2.141	3	.714	1.397	.248
	Within Groups	49.049	96	.511		
	Total	51.190	99			

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتمادا على المستوى التعليمي لكل متغير من متغيرات الثلاثة

في جدول اعلاه يوضح مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار (F) (ANOVA) و منه يتضح عدم وجود دلالة بالنسبة للمتغيرات الثلاثة حيث ان قيم للمتغيرات الثلاثة حيث ان قيم الدلالة للمتغيرات على الترتيب هي (0.108 , 0.738 , 0.248) و هي اكبر من (0.05) و منه لا نرفض فرض عدم (H_0) و إنما نرفض الفرض البديل (H_1) ، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب المستوى التعليمي .

ب - نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي تبعاً لسنوات الخدمة :

الفرضية العدم لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب سنوات الخدمة: H_0

الفرضية البديلة توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب سنوات الخدمة : H_1

جدول رقم (65) تحليل التباين للمتغيرات حسب لسنوات الخدمة

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المتغير الاول	Between Groups	1.470	3	.490	3.158	.028
	Within Groups	14.893	96	.155		
	Total	16.363	99			
المتغير الثاني	Between Groups	.990	3	.330	1.265	.291
	Within Groups	25.051	96	.261		
	Total	26.042	99			
المتغير الثالث	Between Groups	2.257	3	.752	1.476	.226
	Within Groups	48.933	96	.510		
	Total	51.190	99			

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) اعتمادا على سنوات الخدمة لكل متغير من متغيرات الثلاثة

في جدول اعلاه يوضح مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار (ANOVA) (F) و منه يتضح عدم وجود دلالة بالنسبة للمتغيرين الثاني والثالث حيث ان قيم الدلالة للمتغيرين على الترتيب هما (0.226 , 0.291) و هي اكبر من (0.05) اما قيمة (Sig.) للمتغير الاول (0.028) و هي اقل من (0.05) و منه نرفض فرض العدم (H_0) و نقبل الفرض البديلة (H_1) أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب السنوات الخدمة .

و لايجاد الفروقات نستخدم اختبار (LSD) كما موضحة بالجدول التالي :-

جدول رقم (66) اختبار (LSD) Multiple Comparisons

Dependent Variable	سنوات الخدمة (I)	سنوات الخدمة (J)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
متغير الاول	أقل من 5	1.00	-.22163	.12859	.088
		2.00	-.37943*	.13176	.005
		4.00	-.14800	.16865	.382
	5 إلى 10	1.00	.15780	.08967	.082
		3.00	.37943*	.13176	.005
		4.00	.23143	.14123	.105
	15-11	2.00	-.15780	.08967	.082
		3.00	.22163	.12859	.088
		4.00	.07363	.13828	.596
	16 فأكثر	1.00	-.07363	.13828	.596
		2.00	-.23143	.14123	.105
		3.00	.14800	.16865	.382

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات من برنامج (SPSS) اعتمادا على سنوات الخدمة للمتغير الاول

في جدول السابق جميع قيم (Sig.) معنوية ماعدا (0.005) في الخلايا المظلة ، لان قيمة كل الخلايا اكبر من (0.05) عدا الخلايا المظلة المذكورة مما يدل ذلك على وجود فروقات في فترتي الثاني و الثالث في المتغير الاول حسب سنوات الخدمة .

ج - نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي تبعاً للمنصب :

الفرضية العدم H_0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب المنصب :
 الفرضية العدم H_1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب المنصب :

جدول رقم (67) تحليل التباين للمتغيرات حسب المنصب

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المتغير الاول	Between Groups	1.585	3	.528	3.432	.020
	Within Groups	14.778	96	.154		
	Total	16.363	99			
المتغير الثاني	Between Groups	.129	3	.043	.160	.923
	Within Groups	25.912	96	.270		
	Total	26.042	99			
المتغير الثالث	Between Groups	.790	3	.263	.501	.682
	Within Groups	50.400	96	.525		
	Total	51.190	99			

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) اعتمادا على المنصب لكل متغير من متغيرات الثلاثة

في جدول اعلاه يوضح مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار (F) (ANOVA) و منه يتضح عدم وجود دلالة بالنسبة للمتغيرين الثاني و الثالث حيث ان قيم الدلالة للمتغيرين على الترتيب هما (0.923) , (0.682) و هي اكبر من (0.05) اما قيمة (Sig.) للمتغير الاول (0.020) و هي اقل من (0.05) و منه نرفض فرض العدم (H_0) و نقبل الفرض البديل (H_1) ، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب المنصب .

و لايجاد الفروقات نستخدم اختبار (LSD) كما موضحة بالجدول التالي :-

جدول رقم (68) اختبار (LSD) Multiple Comparisons

Dependent Variable	المنصب (I)	سنوات الخدمة (J)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
متغير الاول	المحاسب	2.00	.14221	.09757	.148
		3.00	.38138*	.12390	.003
		4.00	.14521	.18251	.428
	المدقق	1.00	-.14221	.09757	.148
		3.00	.23917	.14080	.093
		4.00	.00300	.19438	.988
	مدير حسابات	1.00	-.38138*	.12390	.003
		2.00	-.23917	.14080	.093
		4.00	-.23617	.20884	.261
	مدير تدقيق	1.00	-.14521	.18251	.428
		2.00	-.00300	.19438	.988
		3.00	.23617	.20884	.261

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) اعتمادا على المنصب للمتغير الاولى

في جدول اعلاه جميع قيم (Sig.) معنوية ماعدا (0.003) في الخلايا المظلة ، لان قيمة كل الخلايا اكبر من (0.05) عدا الخلايا المظلة المذكورة مما يدل ذلك على وجود الفروقات في فترتي الثاني و الثالث في المتغير الاول حسب المنصب .

المبحث الأول : الاستنتاجات :-

- في ختام الدراسة و في ضوء الأفضول و المباحث السابقة لقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :-
1. إن المحاسبة الإبداعية هي " مجموعة الأساليب و الإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية ، لذا فإن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعكس جانباً سلبياً لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول إلى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة .
 2. إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة و إنما يتجاوزه إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين و المدققين ، وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة ، لما لها من مخالفات جسيمة ينتجها المحاسبون في مهنتهم ، و ذلك لتحقيق غايات و أهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات .
 3. يعد انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية و تنوعها من الأسباب الرئيسة لعدم الموثوقية بالقوائم المالية .
 4. تمثل عناصر القوائم المالية المحاور الرئيسة التي تلجأ إليها الإدارة التنفيذية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و طرقها .
 5. أن مهنة المحاسبة تحتاج إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا يلجأ المحاسب إلى تبني أساليب المحاسبة الإبداعية .
 6. أن الوحدات الاقتصادية المتعثرة تمارس المحاسبة الإبداعية لتحسين صورتها لإنقاذ نفسها أو لتأخير إفلاسها .
 7. يرى أكبر عدد من أفراد عينة الدراسة أن هناك أهمية لاستخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تظهر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية.
 8. إن المحاسب يعتمد على المعايير المحلية (القواعد المحاسبية) عند إعداد القوائم المالية.
 9. يوجد العديد من العوامل والمتغيرات الدولية التي ساهمت في إحداث العديد من الاختلافات والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المحاسبية ، من أبرزها ظهور الوحدات الاقتصادية الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في ظل العولمة والاتفاقيات الدولية ، لذلك قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإعداد معايير محاسبية دولية و نشرها ، و هذه يتم استخدامها أساساً لإعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة والعمل على تشجيع تبني مثل هذه المعايير من أجل توحيد الممارسات المحاسبية في كافة دول العالم.

10. إن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها و الظروف و الفرص المتاحة أمام إدارة الوحدة الاقتصادية لممارستها ، و أوردت الأدبيات المحاسبية عدداً من الوسائل و الأساليب التي يمكن أن تستخدمها الوحدات الإقتصادية ك(التغيرات المحاسبية ، و الفقرات غير الاعتيادية ، و تكوين المخصصات ، و تمهيد الدخل، و سوء استخدام الأهمية النسبية ، و تسريع تحصيل المدينين و تأخير دفع الدائنين في نهاية المدة ، و التلاعب في أسعار صرف العملات الأجنبية عند ترجمة المعاملات ، و عدم الكشف عن الديون غير المتحصلة و الديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها) غير أن ذلك يؤدي إلى إنتاج أرباح أو خسائر غير حقيقية أو صورية تؤثر سلبياً في نوعية المعلومات المحاسبية و إمكانية الإعتماد عليها أو موثوقيتها في عملية اتخاذ القرار، و يمكن أن يكون سبب ذلك بيان الوضع المالي للوحدة الاقتصادية بشكل أفضل .
- 11 . إن المعايير تلعب دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، لأن غياب المعايير يؤدي إلى إتباع إجراءات و طرائق محاسبية غير سليمة و غير موحدة و بالتالي ينعكس على المعلومات المحاسبية .

الفصل

الرابع

الاستنتاجات و التوصيات

المبحث الأول : الاستنتاجات.

المبحث الثاني : التوصيات.

المبحث الثاني : التوصيات :-

- تقدم الباحثة التوصيات التي تضعها أمام المختصين و الأطراف المهتمة بالمحاسبة من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقديم معلومات عادلة ، و كما يلي :
1. العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية من أجل بيان أضرارها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة .
 2. سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها، لكي تكون المعلومات التي يقدمها المحاسبون خالية من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية .
 3. العمل على تقليل قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية ، و ذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس و الإفصاح ، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل .
 4. قيام الوحدات الاقتصادية ونظامها المحاسبي باختيار نظام محاسبي يتلاءم مع نشاطها وكذلك الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات الواردة في القوائم المالية.
 5. إمكانية إعداد قوائم مالية مرحلية لتمكن من توفير المعلومات أسرع لوحدة ومركزها المالي ، وهذا يساعد متخذ القرار في تقييم أداء الوحدة بين فترات مختلفة إضافة إلى إعداد قوائم مالية في نهاية الفترة.
 6. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم .
 7. إصدار تشريعات تتضمن عقوبات لحالات التلاعب و التحريف في البيانات المالية و بما يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
 8. ان إصدار بعض المفاهيم الخاصة بالمحاسبة الإبداعية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية سوف تساهم في مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ثم تخفيض استخدام هذه الأساليب .
 9. ضرورة اطلاع القائمين على النظام المحاسبي على مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية والتطورات المحاسبية لغرض تنمية قدراتهم المهنية ، يقصد بالجودة أن تتمتع المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من قبل القائمين على النظام المحاسبي ، و المتمتع بالدقة والمنفعة يساعد مستخدم المعلومات في تقليل حالة عدم التأكد لديه وترشيده نحو القرارات الصائبة.
 10. ضرورة قيام جمعيات المدققين و المحاسبين بإقامة دورات متخصصة لأعضائها ، تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة و التدقيق .

11. ضرورة توجيه المهتمين و المختصين من مزاولي المهنة من المحاسبين و المدققين و توحي الدقة من ممارسات المحاسبة الإبداعية و التعامل مع تلك الممارسات بأعلى القيم و السلوكيات الأخلاقية المستمدة من المستوى الفردي أو المستوى المهني أو المستوى الواسع كقواعد الأخلاق و غيرها ، و التوضيح لهذه الشريحة بالأبعاد السلبية للمحاسبة الإبداعية عبر المنهج الأخلاقي لتفادي و تجنب تلك الآثار السلبية على أرقام القوائم المالية .
12. ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية لكي تساهم في اتخاذ القرارات السليمة .
13. ضرورة وجود جهة مسؤولة في العراق عن التعديلات التي يجب أن تطرأ على القواعد المحاسبية و إصدار قواعد جديدة تتلاءم مع الظروف الراهنة للوحدات الاقتصادية .
14. ضرورة قيام المنظمات و النقابات القيام بالبحث عن أساليب جديدة للسيطرة و ضبط أخلاقيات المهنة بدلاً من تعديل المعايير المحاسبية و التدقيقية .

الملاحق

الملحق رقم 1: استمارة الاستبانة.

الملحق رقم 2: أسماء السادة المحكمين لاستمارة

الاستبانة.

الملحق رقم 3: أشكال.

القرآن الكريم .

1- المصادر العربية :-

أ. الرسائل و الأطاريح :

1. الأغا ، عماد سليم ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية – دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية ، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر – غزة ، 2011.
2. الحلبي ، ليندا حسن نمر ، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط – الأردن ، 2009.
3. الراوي ، شيماء محمد سمير إبراهيم ، الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي – دراسة استطلاعية لأراء عينة مختارة من ممارسي المهنة بمحافظة نينوى رسالة ماجستير ، كلية الإدارة و الاقتصاد - جامعة الموصل ، 2007 .
4. الشعير ، مصطفى محمد علي سيد ، تأثير المعلومات المحاسبية المنشورة على إتخاذ قرارات الإستثمار في الأوراق المالية – مع دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية ، 1989.
5. العبيدي ، صبيحة برزان ، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية و تحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة - دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة المختلطة في محافظة بغداد للمدة من 2001-2007 ، أطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة بغداد ، 2008.
6. الكيلاني ، بسمة قيس شهاب الدين ، تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية و دور مراقب الحسابات في الحد منها: دراسة تطبيقية في عدد من شركات القطاع المختلط في بغداد ، شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية - جامعة بغداد ، 2008 .
7. المشهداني ، بشرى نجم عبد الله، الأهداف المحاسبية المعاصرة وتأثيرها على المعايير الجارية- دراسة تحليلية لعينة من شركات القطاع الخاص ومجلس المعايير المحاسبية العراقية، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد ، غير منشورة ، 1992.

8. بطو ، علاء فريد عبدالأحد يوسف ، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة – دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق ، أطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة البصرة ، 2006
9. خضير ، بشرى فاضل ، الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و دورها في حوكمة الشركات و آلياتها الداخلية- دراسة ميدانية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة و الاقتصاد –جامعة بغداد ، 2009 .
10. عبدالله ، فيصل نجم الدين، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية و المعايير الدولية و دورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق – دراسة تحليلية مقارنة ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين – أربيل ، 2012 .
11. محمد ، جيوار أحمد سالار ، أهمية جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لمستخدميها – دراسة على عينة من المستخدمين في منظمات بمحافظة أربيل ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة الموصل ، 2006 .
12. محمود ، محمد أحمد حنفي ، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية – مع دراسة تطبيقية ، أطروحة دكتوراه ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، 2010.
13. هلدني ، الآن عجيب مصطفى ، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين - جامعة بغداد ، 2009 .

ب. الدوريات و المجالات العلمية :

1. البارودي ، شريف محمد، تحليل لاساليب التأثير على النتائج والمركز المالية وأثرها على جودة المعلومات المالية بالقوائم المالية ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 2002.
2. التكريتي ، اسماعيل و الحمداني ، بهاء، دور نظام معلومات محاسبة الكلفة في الرقابة وتحسين الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 30 ، المجلد التاسع ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، 2002.
3. الحبيطي ، قاسم محسن ، قياس خسارة المعلومات في تجميع بنود التقارير و الكشوفات المالية في النظام المحاسبي الموحد للمصارف العراقية ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 25، عدد 72 ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، 2003.

4. العبدالله ، رياض و الحساوي ، عقيل ، تمهيد الدخل : مفهومه و أبعاده و وسائله و قياسه-دراسة تحليلية، مجلة الإدارة و الإقتصاد ، العدد 51 ، جامعة المستنصرية، 2004.
5. باقر، جنان عبدالعباس ، الأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية العمومية و اثرها على مدى حقيقة القوائم المالية،المجلة العراقية للعلوم الإدارية ، المجلد 7،العدد 26،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة كربلاء،2010
6. جربوع ، يوسف محمود ، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن إكتشاف الأخطاء و الغش بالقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 24/3، عدد 69 ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، 2002.
7. حسن ، عبدالفتاح أمين و الآخرون ، ثائر صبري الغبان و بشرى نجم عبدالله ، صياغة أهداف المحاسبة و التقارير المالية في ظل إختلاف المتغيرات البيئية ، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ، المجلد 13، العدد 47 ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2007.
8. حلس ، سالم عبدالله ، التقديرات المحاسبية و المشاكل الناجمة عن إستخدامها و موقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد 24/3، عدد 69 ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل ، 2002.
9. حمادة ، رشا ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، مجلد 26 - العدد الثاني : 2010 .
10. رمو ، وحيد محمود ، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد و أخلاقيات مهنة المحاسبة و المعايير المحاسبية و التدقيقية الدولية ، دورية تنمية الرافدين ، جامعة الموصل ، مجلد 30- عدد 89 ، 2007.
11. مرعي ، أيلي احمد ، تقييم مدى جودة الارباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسات ادارة الارباح ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ،كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، فرع بني سويف، العدد الثالث، ديسمبر 2002.
12. مرعي ، ضمير قاسم و طاهر ، كبرى محمد، دور الوظيفة المحاسبية في مواجهة آثار التضخم في البيانات المحاسبية ، مجلة تنمية الرافدين،المجلد العشرون،العدد55، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل، 1998.
13. مطر ، محمد وحلبي ، ليندا حسن، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، جامعة الشرق الأوسط – الأردن، 2009 .

ج. الكتب :-

1. أبو زيد ، محمد المبروك ، المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية ، الطبعة الأولى ، ايتراك للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2005.
2. أبو نصار ، محمد و حميدات ، جمعة ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية و العلمية ، الطبعة الثانية ، مطبعة دار الوائل ، عمان - الأردن ، 2009 .
3. الجزراوي ، إبراهيم والجنابي ، عامر، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دارالكتب، بغداد، 2007.
4. الجعارات ، خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية 2007 - IASs IFRASs & ، الطبعة الاولى، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.
5. الحسون، عادل محمد والقيسي ، خالد ياسين، النظم المحاسبية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة دار الكتب والوثائق، بغداد - العراق، 1991 .
6. الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية ، دار الجامعية ، أسكندرية ، 2005.
7. الشحادة ، عبدالرزاق قاسم و آخرون ، سمير إبراهيم البرغوثي ، أسامة سميح شعبان ، عامر محمد عفيف القاسم ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى ، زمزم ناشرون و موزعون ، الأردن - عمان ، 2011.
8. الشيرازي ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت ، 1990 .
9. العادلي ، يوسف عوض و العظمة ، محمد أحمد ، مقدمة في المحاسبة المالية ، منشورات ذات السلاسل، الكويت ، 1986.
10. القاضي ، حسين و حمدان ، مأمون توفيق ، المحاسبة الدولية، الطبعة الاولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2000.
11. القاضي ، حسين و حمدان ، مأمون ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006.

12. القاضي ، حسين و حمدان ، مأمون ، المحاسبة الدولية و معاييرها ، الطبعة الثانية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.
13. الناغي ، محمود السيد ، الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2007.
14. النقيب، كمال عبد العزيز، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، مطابع شركة الفطافطه للطباعة، الأردن، 1999.
15. النقيب ، كمال عبدالعزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، طبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004 .
16. جربوع ، يوسف محمود و حلس ، سالم عبدالله ، المحاسبة الدولية مع تطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية ، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان – الأردن ، 2002.
17. حماد ، طارق عبدالعال ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية – الأسكندرية ، 2006 .
18. حنان ، رضوان حلوه ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن ، 2003.
19. شرويدر ، ريتشارد و آخرون ، مارتل كلارك ، جاك كاثي ، نظرية المحاسبة ، دار المريخ للنشر ، الرياض – المملكة العربية السعودية ، 2010.
20. عطية ، هاشم احمد ، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000.
21. الفداغ ، فداغ ، المحاسبة المتوسطة: النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
22. قللي ، يحي و هاشم ، محمد صالح ، مبادئ المحاسبة المالية ، ايتراك للطباعة والنشر، القاهرة ، 2004.
23. مطر، محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2004.
24. مطر ، محمد ، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني ، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن، 2006.
25. مطر ، محمد ، نظرية المحاسبة ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ، 2010.

د. المؤتمرات والندوات :

1. الخشاوي ، علي محمود و الدوسري ، محسن ناصر ، المحاسبة الإبداعية و دور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، 2008 .
2. المخيزم ، عبدالرحمن ، دور المدقق في التحقق من ممارسات و نتائج المحاسبة الإبداعية ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة – كويت- ، 2008 .
- 3.26. صالح ، مزارقة و فتيحة ، بوهرين ، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية ، إستمارة المشاركة في الملتقى الدولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير – جامعة قسنطينة ، 2010 .

2- المصادر الإنكليزية :-

A. Researches:

1. APB, **Accounting changes**, No.20 , New York, AICPA, 1971
2. FASB, **Statement of Financial Accounting Concepts**, no.2Qualitative characteristics of Accounting Information, Stamford Com. 1980
3. Amat, O. and Blake , J. , “ **The Ethics of Creative Accounting**”, Accounting and Business Research .

B. Books :

1. Belkaoui , Ahmed Riahi , " **Accounting Theory** " 4th ed Thomson, 2000
2. Gunny,k,," **what are the consequence of real earning management**" working paper.hass school of business university of California Barkely,2005
3. Hendrickson, Eldon, 1992, **Accounting Theory**, New York,Richard D. Irwin
4. Schilit - Howard , **Financial shenanigans** , 2nd edition, Mc Grow – Hill , 2002.
5. Meigs, Walter B., & Meigs, Robert F., “**Principles of Accounting**” , Mc Graw – Hill Inc., 1984 .

6. Romney, Marshall B., & Steinbart, Paul John, **Accounting Information systems**, 8th ed., Prentice – Hall, Inc., 2000

C. Articles :

1. Stanko, B., **the case for International Accounting Rules**, Business of Economic Review, July, 2000.

D. Periodical :

1. Bartov,E,"**the timing of Asset sales and earnings manipulation** "The accounting review.vol.68no.4, ,2005.)

الانترنت :

1. بطاينة ، لؤي بديع ، الإبداعية (Créative Accounting) في القوائم المالية، 16 مايو Sun, 2010 www.main.omandaily.om
2. جربوع ، يوسف محمود ، مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، النشرة الالكترونية للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 119 .2002 www.ascasociety.org
3. طلحة ، حامد داود ، مفاهيم المحاسبة المالية ، 2002 . www.JPS-dir.com
4. <http://www.google.iq/#hl=en&sclient=psy-ab&q>
5. (Chatifield, 1997,33-37)6-4701/topic-2 <http://www.palmoon.net/.htm>
6. [http:// www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa)
7. <http://world-acc.net/vb/showthread.php?t=4925>

المصادر

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة السليمانية
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

استمارة الاستبانة

السيد / السيدة المحترم / المحترمة.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

تمثل هذه الاستمارة جزءاً من متطلبات استكمال رسالة الماجستير في المحاسبة الموسومة ب :-

المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية و تأثيرها على جودة

المعلومات المحاسبية

دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين و المدققين العاملين في الوحدات الاقتصادية في محافظة السليمانية .

وتعد مشاركتكم في تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية تقييماً أفضل لموضوع

الدراسة. وبالتالي مساعدة الباحثة في تحقيق أهداف الدراسة.

لذا نرجو تفضلكم مشكورين باختيار الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال، ولا تستخدم إجابات

الاستمارة إلا لأغراض البحث العلمي فقط ، ولا داعي لذكر الاسم أو التوقيع ، وسيكون التعامل مع

الإجابات بسرية تامة...

شاكرين تعاونكم معنا ، و نرجو لكم النجاح الدائم في أعمالكم .

الباحثة

المشرفة

باخچه عبدالله محمدطالب

د. بصيرة مجيد نجم

(المصطلحات الواردة في الاستمارة)

المحاسبة الإبداعية :

إن مصطلح المحاسبة الإبداعية يطلق على بعض الإجراءات المحاسبية التي تسعى إليها إدارات الوحدات الاقتصادية سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو في مركزها المالي ،و ذلك عن طريق أستغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للوحدة الإقتصادية باتباعها في مجالات أساليب القياس و الأفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية ، و هذا يؤثر سلبياً على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة لمركزها المالي .

المعايير المحاسبية الدولية :

تعد الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية وليدة الظروف و التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم ، بحيث ألزم وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة. فقد عرفت المعايير المحاسبية بأنها " نموذج أو نمط للأداء المحاسبي والأحكام الخاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية "

المعلومات المحاسبية :

عبارة عن البيانات التي تم ترتيبها واصبح من الممكن الاستفادة منها في الزمان والمكان المناسبين حسب مستوى وحاجة الجهة المستفيدة و حاجتها. وعليه تعرف المعلومات بصورة عامة بأنها ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات من تبويب وتحليل وتفسير بهدف استخدامها في توضيح الأمور المختلفة وبناء الحقائق عليها من قبل مستخدميها وبما يحقق الفائدة لهم . المعلومات المحاسبية تتصف بدرجة من الدقة أكثر من غيرها من المعلومات الأخرى، وذلك بسبب ما يحتويه نظام المعلومات المحاسبي من الأسس والضوابط والمعايير التي لا تخلو منها أي خطوة أو إجراء أو مستند في النظام.

أسئلة الاستبانة

أولاً:- معلومات عامة

1. اسم الشركة

2. المؤهل العلمي:

- أ. دبلوم ب. بكالوريوس ج. دبلوم عالي
- د. ماجستير هـ. دكتوراه

3. المنصب :

- أ. محاسب ب. مدقق ج. مدير حسابات
- د. مدير تدقيق

4. عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

- أ. (اقل من 5) سنوات ب. (5 - 10) سنوات
- ج. (11- 15) سنة د. (16 سنة فأكثر)

5. هل شاركت في دورات تدريبية خاصة بـ :

- أ. مبادئ وقواعد سلوك وأخلاق مهنة المحاسبة.
- ب. معايير المحاسبة الدولية.
- ج. أهمية المعلومات المحاسبية.
- د. هل شاركت في دورات تدريبية أخرى غير ما تم ذكره :-

1.

2.

ثانياً:- الأسئلة المتعلقة بمتغيرات و علاقاتها بالدراسة... و تتكون من ثلاثة متغيرات :

المتغير الأول : المحاسبة الإبداعية:-

رقم	المؤشرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول :- طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية:-						
1.	يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار و الممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي.					
2.	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة ستساهم في المحاسبة الإبداعية .					
3.	إن إجراء التقديرات المحاسبية بعدم استخدام النموذج المبني على الخبرة الشخصية للمحاسب من شأنه أن يساهم في استخدام الوسائل المحاسبة الإبداعية .					
4.	تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية .					
5.	يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل و المركز المالي .					
6.	يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية .					
7.	يعد سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية أحد مجالات الاعتماد على المحاسبة الإبداعية .					
8.	تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً مهماً يواجه المحاسبة.					
9.	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة لتحديد دخل خاضع للضريبة .					
10.	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية .					

الرقم	المؤشرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الثاني :- أسباب اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية :-						
11.	تلجأ الوحدات الاقتصادية المتعثرة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها لإنقاذ نفسها أو لتأخير إفلاسها .					
12.	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية إيجابياً في السوق .					
13.	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية لغايات التصنيف المهني .					
14.	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية .					
15.	يستطيع المحاسب من خلال استخدام خبراته و مهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبية التلاعب في الأرقام الواردة في القوائم المالية و ذلك لتحقيق رغبة الإدارة وتحقيق أهدافها.					
16.	تسريع تحصيل المدينين و تأخير دفع الدائنين في نهاية المدة .					
المحور الثالث :- أساليب المحاسبة الإبداعية :-						
17.	تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكالة كمبيعات .					
18.	إجراء تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون و الاندثار و الإطفاء .					
19.	رسملة مصروف إيرادي لاتنطبق عليه شروط الرسملة .					
20.	إدراج مكاسب البنود غير العادية و الاستثنائية ضمن الربح التشغيلي.					
21.	التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية					
22.	تخفيض غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية .					
23.	عدم الكشف عن الديون غير المتحصلة و الديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها.					
24.	إثبات الموجودات المحتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من دعاوى القضاة قبل إصدار الحكم فيها .					

الرقم	المؤشرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الرابع :- وسائل تجنب المحاسبة الإبداعية :-						
25.	تمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتحدي الأخلاقي للإدارة .					
26.	تمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية التحدي الأخلاقي للمحاسبين و المدققين .					
27.	تمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية التحدي الأخلاقي للمعايير المحاسبية و التدقيقية .					
28.	تمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتحدي الأخلاقي للمؤسسات المهنية و التعليمية .					
29.	تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا يلجأ المحاسب إلى تبني المحاسبة الإبداعية .					
30.	تعد المحاسبة الإبداعية أحد أبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية .					
31.	الخبرة المهنية المحاسبية و التدقيقية للمحاسب و المدقق لها تأثير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند العرض و الإبلاغ عن القوائم المالية .					
32.	الاطلاع بشكل مستمر على ما يصدر من أدلة مهنية و معايير دولية تساهم في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
33.	الإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية المتبعة في الوحدة الاقتصادية يساهم في الكشف عن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية .					

المتغير الثاني : المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية

المحور الأول :- أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية:-					
ت	المؤشرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
34.	يعتمد المحاسب على المعايير المحلية (القواعد المحاسبية) عند إعداد القوائم المالية .				غير موافق بشدة
35.	يعتمد المحاسب على معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية في حالة عدم وجود معايير محلية				غير موافق
36.	إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية بعض مفاهيم لمساعدة المستخدمين .				غير موافق
37.	العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و (المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة ، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة و ذلك بهدف توحيد المعالجات و عدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل .				غير موافق
38.	إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير.				غير موافق
39.	مساعدة المدققين في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تتماشى مع المعايير الدولية.				غير موافق
40.	يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية الملائمة في مجال الإفصاح إلى إنتاج معلومات محاسبية تتسم بالجودة العالية .				غير موافق
المحور الثاني :- استخدام معايير المحاسبة الدولية في دعم ممارسات المحاسبة الإبداعية:-					
41.	هناك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية من خلال استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب.				غير موافق
42.	إن تأجيل الاعتراف بالإيرادات التي يتوقع حصولها أو من المحتمل تحقيقها إلى المدة التي تحققها الوحدة الإقتصادية بالشكل الفعلي.				غير موافق
43.	عند استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" ضمن الجانب الاقتصادي يؤدي إلى أن يكون مستخدمو القوائم المالية غير قادرين على استخراج معلومات ذات دلالة لهذه القوائم .				غير موافق

المتغير الثالث : أثر المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية :

الرقم	المؤشرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
44.	ان محاولة التلاعب من خلال عدم ثبات الطرق و السياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى تؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة في القوائم والمعلومات المحاسبية.					
45.	المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.					
46.	إن وجود معايير محاسبية دقيقة و متكاملة و واضحة يؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية و بالتالي رفع جودة المعلومات .					
47.	يؤدي تقديم المعلومات ذات الجودة (الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية) إلى توسيع إدراك المستخدم في فهم و تحليل المعلومات .					
48.	اعتماد طرق مختلفة لتقديرات الإدارة للمخزون و البضائع يؤدي إلى تضخيم الأرباح و الموجودات المتداولة و قد تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية .					
49.	توفر المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرة صحيحة و صادقة عن الحالة الاقتصادية للوحدة .					

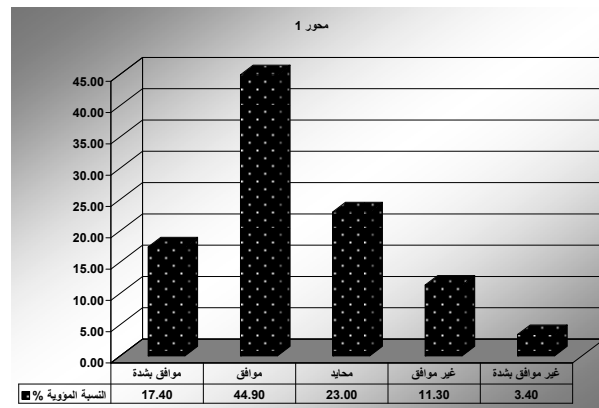
أسماء السادة المحكمين لاستمارة الاستبانة

(حسب الالقاب العلمية و الحروف الأبجدية)

ت	اسم المحكم	اللقب العلمي	مكان العمل
1.	د. إبتهاج إسماعيل يعقوب	استاذ مساعد	جامعة مستنصرية -كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
2.	د. إنعام علي توفيق	استاذ مساعد	جامعة مستنصرية -كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
3.	د. سلمى منصور سعد	استاذ مساعد	جامعة مستنصرية - عميد كلية الادارة والاقتصاد
4.	د. سيروان كريم عيسى	أستاذ مساعد	جامعة صلاح الدين-كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
5.	د. صبحي مجيد صالح	أستاذ مساعد	جامعة صلاح الدين-كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
6.	د. عبدالرحيم خلف راهي	أستاذ مساعد	جامعة مستنصرية - كلية الادارة والاقتصاد- قسم الإحصاء
7.	د. علي جلال حسين	أستاذ مساعد	جامعة السليمانية- كلية الادارة والاقتصاد - قسم الإقتصاد
8.	د. غازي عبدالعزيز سليمان	أستاذ مساعد	المعهد التقني كركوك - قسم المحاسبة
9.	د. كاوه محمد فرج قرداغي	أستاذ مساعد	جامعة السليمانية- كلية الادارة والاقتصاد - رئيس قسم الإدارة الأعمال
10.	د. كريمة علي	أستاذ مساعد	جامعة مستنصرية -كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
11.	د. محمد حويش علاوي	أستاذ مساعد	جامعة دهوك - كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
12.	م. جبار أحمد عبدالله	أستاذ مساعد	جامعة صلاح الدين- كلية الادارة والاقتصاد - رئيس قسم المحاسبة
13.	د. اياد شاكر سلطان	مدرس	جامعة السليمانية - كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
14.	د. پرژين شيخ محمد عزيز	مدرس	الكلية التقنية في أربيل - رئيسة قسم المحاسبة
15.	د. پرشنگ صالح محمد	مدرس	جامعة السليمانية-كلية الادارة والاقتصاد-قسم الإدارة الأعمال
16.	د. خالد حيدر عبد علي	مدرس	جامعة السليمانية - كلية الادارة والاقتصاد - رئيس قسم الإقتصاد
17.	د. ساكار ظاهر عمر أمين	مدرس	المعهد التقني كركوك - رئيسة قسم المحاسبة
18.	د. عثمان عبدالقادر حمة امين	مدرس	الكلية التقنية السليمانية - قسم المحاسبة
19.	د. فاطمة صالح مهدي الغربان	مدرس	جامعة مستنصرية -كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
20.	د. لقمان محمد سعيد	مدرس	عميد المعهد التقني / كويسنجق
21.	م. ميخائيل حنا	مدرس	الكلية التقنية في أربيل - قسم المحاسبة

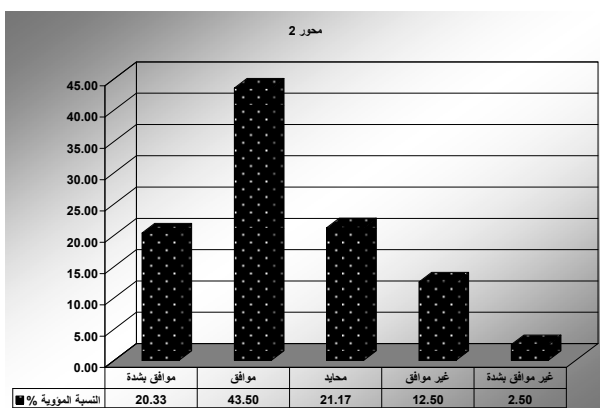
الشكل رقم (1)

المحور الأول: طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية



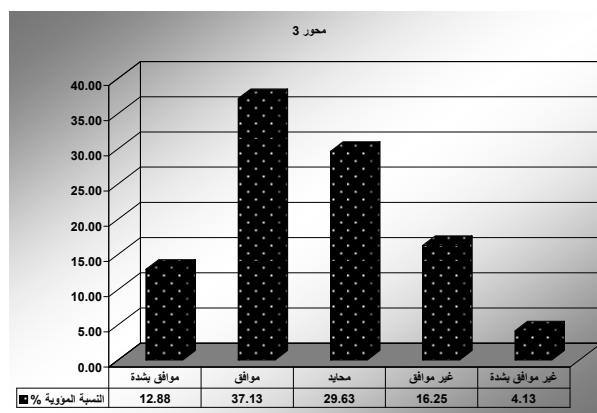
الشكل رقم (2)

المحور الثاني: أسباب اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية



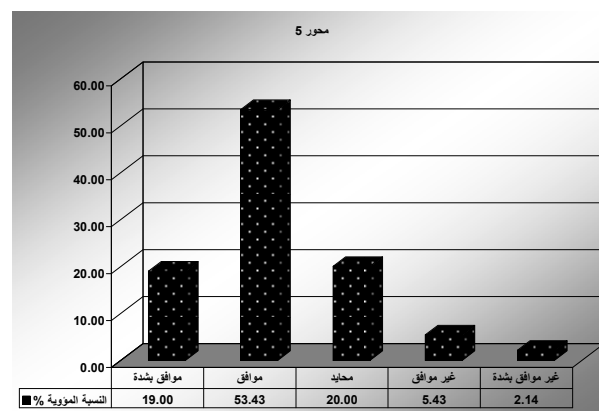
الشكل رقم (3)

المحور الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية



الشكل رقم (5)

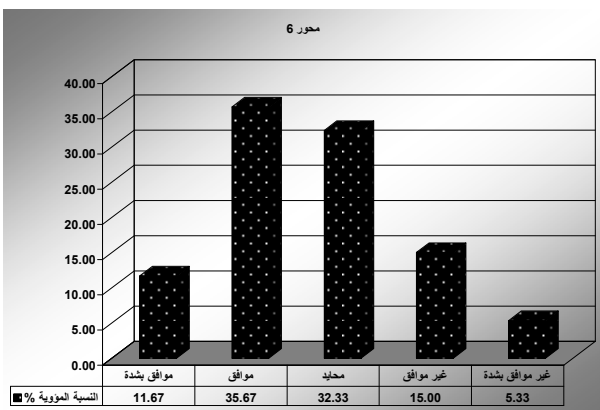
المحور الخامس: وسائل تجنب المحاسبة الإبداعية.



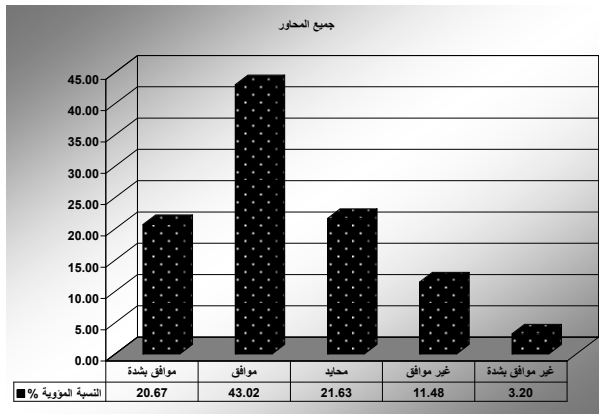
الشكل رقم (6)

المحور السادس: أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية

في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية

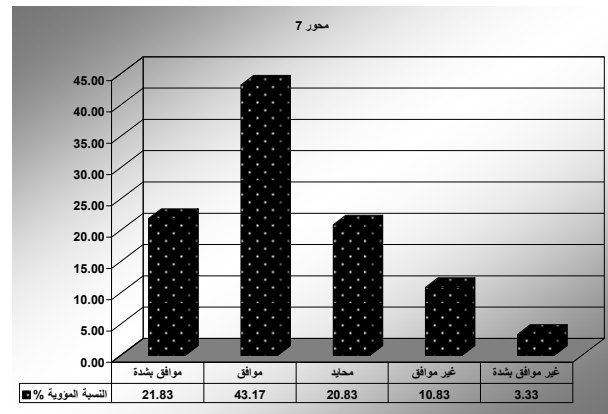


الشكل رقم (8) جميع المحاور



الشكل رقم (7)

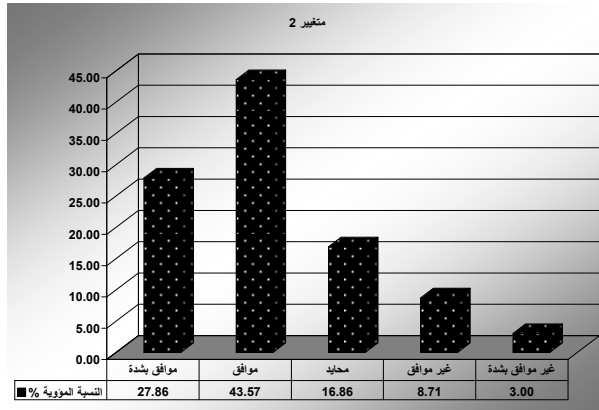
المحور السابع :- أهمية استخدام معايير المحاسبة الدولية
في دعم ممارسات المحاسبة الإبداعية



الشكل رقم (10)

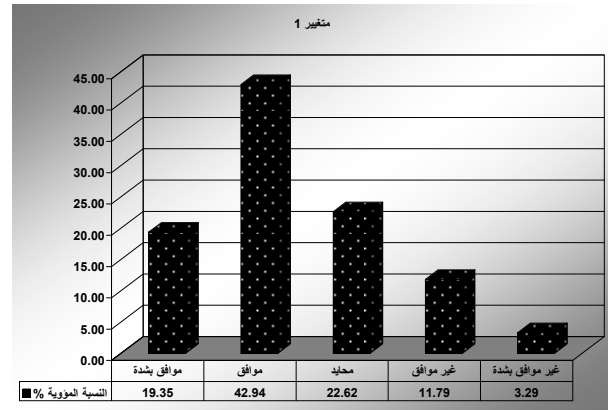
المتغير الثاني : بيان دور استخدام المعايير

المحاسبية الدولية في "تخفيض" ممارسات المحاسبة الإبداعية

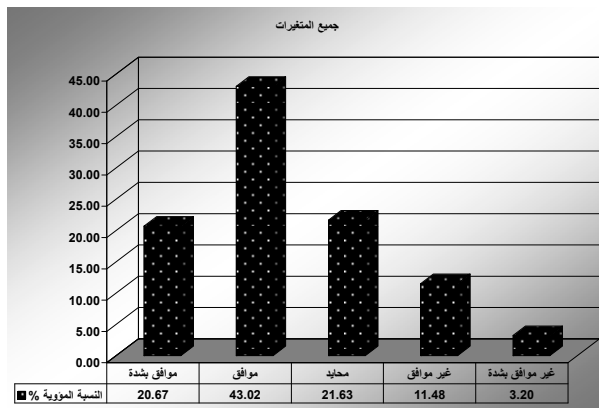


الشكل رقم (9)

المتغير الأول : المحاسبة الإبداعية



الشكل رقم (12) جميع المتغيرات



الشكل رقم (11)

المتغير الثالث : أثر المحاسبة الإبداعية في
جودة المعلومات المحاسبية

